ACHIM T. BACIU

COSTURILE

ORGANIZARE, PLANIFICARE, CONTABILITATE, CALCULAȚIE, CONTROL ŞI ANALIZĂ

COLECȚIA UNIVERSITARIA
DACIA

Scanned with OKEN Scanner

Colecţia **UNIVERSITARIA**

Coperta: Liliana BOLBOACĂ

Descrierea CIP a Bibliotecii Naţionale
BACIU, ACHIM
Costurile: organizare, planificare, contabilitate (financiară şi de gestiune); calculaţie, control şi analiză economico-financiară / Achim T. Baciu. – Cluj-Napoca: Dacia, 2001
304 p.; 21x29,7 cm. – (Universitaria)
Bibliogr.
ISBN 973-35-1093-9

657.47

© Editura Dacia, 2001
Str. Ospătăriei nr. 4, RO-3400, Cluj-Napoca
Tel./fax: 064/42-96-75
e-mail: edituradacia@hotmail.com.
www.edituradacia.ro.

Redactor: Monica Maria CREMENE
Tehnoredactor: Flavia Maria ŢIMPEA
Comanda nr. 4241

Scanned with OKEN Scanner

Prof. univ. dr. ACHIM T. BACIU
Cluj-Napoca

COSTURILE

Organizare, planificare, contabilitate (financiară şi de gestiune), calculaţie, control şi analiză economico-financiară

EDITURA DACIA
Cluj-Napoca, 2001

Scanned with OKEN Scanner

Mulţumim următorilor sponsori care au contribuit la editarea acestei cărţi:

1. S.C. „16 FEBRUARIE" S.A. CLUJ-NAPOCA
2. S.C. „FLACĂRA" S.A. CLUJ-NAPOCA
3. S.C. „TERAPIA" S.A. CLUJ-NAPOCA
4. S.C. „NAPOFARM" S.A. CLUJ-NAPOCA
5. S.C. „DAFOR" S.A. MEDIAŞ
6. S.C. „NAPOCA CONSTRUCŢII" S.A. CLUJ-NAPOCA
7. S.C. „INCOOP" S.A. TEIUŞ
8. S.C. „UNIFAST" S.A. TEIUŞ
9. S.C. „SUCOM" S.A. TEIUŞ
10. S.C. „ELMET" S.A. CLUJ-NAPOCA
11. S.C. „STRATUSMOB" S.A. BLAJ
12. DURGHEU LILIANA, ORADEA
13. S.C. „NAPOLACT" S.A. CLUJ-NAPOCA
14. B.R.D. SUCURSALA ZONALĂ BRAŞOV
15. B.R.D. SUCURSALA ZONALĂ CLUJ-NAPOCA
16. S.C. „COM SAUDIT" SRL CLUJ-NAPOCA

Scanned with OKEN Scanner

PREFAȚĂ

Problematica costurilor s-a constituit şi a evoluat, pe plan mondial, aproximativ o dată cu apariția şi dezvoltarea contabilității în partidă dublă, între anii 1675-1900, fiind integrată în contabilitate, atît teoretic, cît şi ca activitate practică, şi avînd ca obiect, la început, calculul economic comercial orientat preponderent spre relațiile întreprinderii cu exteriorul, iar treptat, a apărut şi s-a extins şi calculul economic al exploatării interne. Ambele calcule se situau în domeniul postfaptic, concretizîndu-se numai prin înregistrarea curentă a cheltuielilor şi calculul costurilor efective, în timp ce controlul şi analiza costurilor se limita doar la anumite comparații cu realizările din perioadele precedente.

La începutul secolului XX, progresul tehnico-ştiințific continuu a determinat trecerea, tot treptată, la programarea sau planificarea producției şi a circulației mărfurilor, fenomen care a generat apariția şi dezvoltarea calculației previzionale sau antecalculația (standard, planificată şi normativă) a costurilor. Pe această bază încep să se afirme posibilitățile de control şi analiză a costurilor oferite de noul sistem de comparații „cost efectiv – cost antecalculat" din aceeaşi perioadă de gestiune.

Ulterior, pe parcursul anilor 1921-1990, se nasc şi se dezvoltă obiective şi cerințe noi, care impun completarea caracterului periodic cu operativitatea controlului şi analizei costurilor. Ca urmare, toate obiectivele şi cerințele, vechi şi noi, apărute pe parcursul secolelor şi, mai ales, în ultimele decenii ale acestui secol, au provocat, în mod firesc, crearea metodelor şi procedeele necesare realizării obiectivelor şi cerințelor respective, care au lărgit considerabil sfera obiectului de studiu şi au amplificat conținutul problematicii costurilor. Datorită acestor masive acumulări cantitative, problematica costurilor a devenit foarte complexă, dar insuficient de clar structurată din punct de vedere calitativ, atît ca obiective, cît şi în privința metodelor şi procedeelor create şi aplicate. Aşa se explică faptul că, în această perioadă, se manifestă tendința de separare a calculației costurilor ca domeniu de studiu distinct, cu misiunea elucidării neclarităților amintite, dar continuînd să rămînă integrată în contabilitate sub aspect practic.

Pe plan național, în România, după anul 1990 şi, în mod deosebit, după 1 ianuarie 1994, problematica costurilor s-a complicat şi mai mult, ceea ce a marcat o vizibilă stagnare atît teoretic, cît şi, îndeosebi, din punct de vedere practic.

Cauzele acestei stagnări sînt, în principal, două:

a) fenomenul tranziției țării noastre la economia de piață, ale cărei inerente necunoscute şi-au pus amprenta şi asupra domeniului costurilor; şi b) introducerea noului sistem de contabilitate al agenților economici, însoțit de un alt cortegiu de necunoscute, care accentuează încetinirea progresului privitor la sistemul informațional al costurilor.

Primul fenomen – tranziția României spre economia de piață – a declanşat, în mod obiectiv, negarea planului de stat unic, ca instrument important de dirijare centralizată a economiei, inclusiv a planului costurilor, care se întocmea pe baza sarcinilor transmise de sus în jos. În vîltoarea acestei tranziții, cînd încă nu se cunoşteau suficient de bine mecanismele economiei de piață, au avut loc şi exagerări, ajungîndu-se la negarea totală a oricărei planificări economice. Ori, după cum se ştie, în economia de piață, orice activitate economică porneşte de jos în sus, de la necesitățile concrete, evidențiate prin contracte şi comenzi ferme, care, apoi, stau la baza planificării şi organizării producției şi a muncii în orice întreprindere şi pentru fiecare domeniu de activitate, inclusiv planificarea costurilor.

În aceste condiții, lipsa planului costurilor, ca plan de sinteză a tuturor celorlalte secțiuni de plan ale întreprinderii, a provocat multe dificultăți agenților economici, dintre care mai semnificative sînt următoarele:

a) a scos din circuitul informațional al unității una dintre cele mai importante activități – elaborarea planului costurilor –, care este sau ar trebui să fie precedată de o riguroasă analiză complexă (tehnico-economico-financiară şi socială) a întregii activități desfăşurate de fiecare şi de toate organismele, mari şi mici, ale întreprinderii în perioadele precedente, completată cu un studiu minuțios al tuturor resurselor, condițiilor şi posibilităților reale de care dispune unitatea pentru perioadele sau etapele viitoare de activitate;

b) lipsa antecalculației costurilor a însemnat absența unui etalon de măsură şi control în timp normal a activității întreprinderii, pe parcursul desfăşurării ei, cea ce a pricinuit grave prejudicii agenților economici;

Scanned with OKEN Scanner

c) inexistența costurilor planificate a condus la stabilirea prețurilor bunurilor și a tarifelor lucrărilor și serviciilor, după criterii amatoriste, cauzatoare de mari pierderi în economie.

Cel de al doilea fenomen – introducerea noului sistem de contabilitate al agenților economici –, a determinat abandonarea postcalculației costurilor, văduvind întreprinderile de un esențial mijloc de control real și analiză documentată a activității desfășurate în perioadele trecute, care asigură și fundamentarea temeinică a planurilor pentru perioadele viitoare de gestiune. Această situație își are sorgintea în dualismul contabilității – contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune – a căror funcționare este diferit reglementat și aplicată: prima are caracter normativ – obligatoriu, iar a doua bîjbîie într-un fel de reglementare obțională – facultativă. „Modul de organizare a contabilității de gestiune este la latitudinea fiecărei unități patrimoniale, în funcție de specificul activității și necesitățile proprii ale acesteia", se precizează în Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991, la art.105, alin.2.

Influența celor două fenomene, care au marcat negarea antecalculației și abandonarea postcalculației costurilor, s-a resimțit și din punct de vedere teoretic, prin dispariția disciplinei de studiu distincte a costurilor, care a dăunat pregătirii și informării de specialitate a celor interesați în domeniu. Unele încercări de suplinire a acestui gol, prin intermediul literaturii privitoare la contabilitatea de gestiune, nu și-au atins ținta, datorită faptului că nu s-a făcut o delimitare clară a relațiilor de interdependență dintre contabilitatea agenților economici și sistemul informațional economic al costurilor, în sensul că: pe de-o parte, problematica costurilor, în mod obiectiv, nu se poate realiza practic fără contabilitate, în totalitatea ei – financiară și de gestiune; pe de altă parte, sub aspect teoretic, problematica costurilor depășește sfera de cuprindere a contabilității. Ori, conform tradiției, fiecare lucrare teoretică trebuie să acopere un anumit domeniu practic, altfel are de suferit și unul și celălalt, prin faptul că teoria nu-și găsește aplicabilitatea, iar practica nu poate fi generalizat prin teorie. Acesta este un impas în care se află, în prezent, și problematica costurilor, motiv pentru care, chiar în aceste controversate condiții, o retrospectivă a drumului parcurs oferă multe satisfacții, determinate de progresele realizate, dar și prilejul unor reflecții privitoare la ceea ce mai trebuie făcut, în continuare, pentru asigurarea evoluției ascendente a sistemului informațional economic al costurilor.

Pornind de la aceste considerente, în lucrarea de față, se încearcă construirea unui sistem informațional integrat atotcuprinzător al costurilor, prin analiza și reconsiderarea critică a întregului patrimoniu, teoretic și practic, al costurilor, care să asigure progresul necesar etapei actuale și de perspectivă a economiei românești, ca bază a informatizării sistemului în cauză și nu informatizarea lui propriu-zisă.

În acest scop, conținutul științific al lucrării este structurat pe 7 (șapte) părți și 26 de capitole, al căror conținut este destinat desfășurării expunerii a două mari obiective.

Primul obiectiv vizează fundamentarea teoretică a principalelor coordonate ale sistemului informațional integrat al costurilor preconizat, care își găsește locul în cuprinsul primelor patru părți, capitolele 1-15 și care se referă la: necesitatea, rolul, cerințele, oportunitatea și premisele realizării acestui sistem.

În categoria premiselor prezentate în lucrare, se încadrează edificara conceptului de sistem informațional integrat al costurilor, cu trăsăturile lui esențiale; stabilirea conținutului și a formelor integrării elementelor și subsistemelor care vor constitui viitorul sistem informațional integrat al costurilor; analiza posibilităților de adaptare a sistemului general conceput la specificul activității fiecărui agent economic în parte; determinarea funcțiilor și elaborarea modelului general al sistemului informațional al costurilor, precum și a modelelor următoarelor subsisteme: a) organizarea sistemului informațional integrat al costurilor; b) subsistemul formării sau calculației costurilor, și c) subsistemul de control și analiză a costurilor.

Cel de al doilea mare obiectiv are în vedere sistemul informațional integrat al costurilor în structura sa operațională, cuprinzînd expunerea aplicativă, cu demonstrații practice, a posibilităților integrării armonioase a diferitelor elemente ale următoarelor subsisteme concrete: a) planificarea costurilor;
b) realizarea sau formarea costurilor efective; c) controlul și analiza costurilor.

Mai concret, în această lucrare se încearcă asamblarea
într-un tot unitar a celor mai reprezentative activități reale privitoare la costuri și anume: organizare, planificare, contabilitate (financiară și de gestiune), calculație, control și analiză economico-financiară a costurilor.

În cadrul acestui ansamblu de activități complementare, după cum se știe, contabilitatea agenților economici deține ponderea hotărîtoare și, în consecință, determină direcția principală de acțiune pentru modernizarea și a sistemului informațional al costurilor din care face parte. Astfel, corespunzător renunțării la fostele 16 planuri de conturi distincte pe ramuri economice, în favoarea unui singur plan de conturi general, se

Scanned with OKEN Scanner

impune şi abandonarea tendinţă de abordare separată, pe aceleaşi 16 ramuri economice, a problematicii costurilor, în favoarea unui sistem informaţional general al costurilor. Ţinînd seama de această cerinţă stringentă sistemul informaţional integrat al costurilor, preconizat aici, are atît caracter general, dar, în acelaşi timp, este şi un sistem flexibil, care dispune de largi posibilităţi de adaptare şi aplicare în oricare ramură a economiei naţionale, ca: industrie, agricultură, construcţii-montaj, transporturi, comerţ, prestări servicii etc.

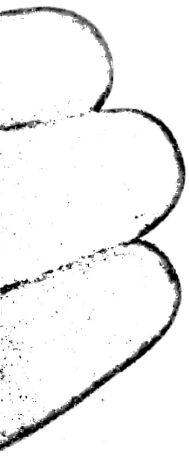
Oportunitatea acestui sistem se bazează pe o judicioasă incursiune istorică, o temeinică ancorare în actualitate şi o necesară previziune a evoluţiei viitoare a problematicii costurilor.

Beneficiarii informaţiilor teoretice şi practice cuprinse în lucrarea de faţă pot fi: în primul rînd, economiştii practicieni; apoi, dascălii şi cercetătorii de specialitate; şi, nu în ultimul rînd, studenţii din învăţămîntul economic superior.

Desigur că, fiind vorba de un început în domeniu, este firesc ca ideile expuse în această lucrare să stimuleze noi dezbateri în continuare şi, probabil, un dialog colegial cu specialiştii din activitatea teoretică şi practică, care se doreşte a fi cît mai deschis, sincer şi fructuos.

În altă ordine de idei, pe această cale, mulţumesc tuturor celor care au contribuit, într-un fel sau altul, şi m-au ajutat la elaborarea, definitivarea şi apariţia lucrării prefaţată aici.

Autorul



Scanned with OKEN Scanner

Partea I

OBIECTUL DE STUDIU AL COSTURILOR

Capitolul 1
STUDIUL GENERAL AL COSTURILOR

1.1. Constituirea şi evoluţa studiului costurilor

Problematica costurilor apare o dată cu introducerea contabilităţii în partidă dublă, concretizată, la început, prin calculul economic comercial orientat predominant spre relaţiile întreprinderii cu exteriorul. Treptat, a apărut şi s-a extins şi calcul economic al exploatării interne (sau al gestiunii interne). În această etapă, care a durat cîteva secole (1675-1900), problematica costurilor a îmbrăcat forma calculaţiei costurilor de producţie efective, fiind integrată organic în contabilitate, atît teoretic cît şi practic, şi avînd ca obiect numai înregistrarea curentă a cheltuielilor de producţie efective şi calcularea costurilor efective ale producţiei. În acelaşi timp, analiza indicatorilor „cheltuieli de producţie" şi „costurile producţiei" aveau doar un caracter postoperativ şi istoric, limitîndu-se la simpla constatare a mărimii şi dinamicii acestor indicatori faţă de perioadele precedente.

În deceniul unu şi doi ale secolului XX, apare tendinţa de fundamentare teoretică a calculaţiei costurilor de producţie ca domeniu de studiu distinct, iar ca urmare a trecerii la programarea sau planificarea producţiei, s-a constituit şi calculaţia previzională (calculaţia standard, calculaţia normativă, calculaţia de plan) sau antecalculaţia costurilor de producţie, care lărgeşte sfera obiectului de studiu al costurilor, marcînd depăşirea graniţelor constabilităţii, deci, a indicatorilor efectivi.

Ulterior, strîns legat de antecalculaţia costurilor de producţie, se afirmă necesitatea şi posibilitatea de control şi analiză a acestor costuri, datorită faptului că, de acum, există un etalon de comparaţie – „costul antecalculat" – la care se raporta costul efectiv, pentru a se vedea comportamentul organismului economic (întreprinderii) într-o perioadă de gestiune trecută. În consecinţă, problematica sau obiectul de studiu al costurilor se îmbogăţeşte, respectiv se lărgeşte, cuprinzînd şi controlul şi analiza costurilor, dar numai cu caracter periodic.

Pe parcursul următoarelor şapte decenii ale secolului XX (1921-1990), se nasc şi se dezvoltă cerinţe noi, cum ar fi cele care privesc trecerea de la periodicitatea la operativitatea controlului şi analizei costurilor de producţie, pătrunzînd în structurile lor interne. Aşa se naşte ideea controlului şi analizei operative a cheltuielilor de producţie ca părţi componente ale costurilor de producţie, ceea ce contribuie la descoperirea şi mobilizarea unor rezerve importante de economisire a muncii vii şi materializate.

Aceasta se explică prin faptul că esenţa operativităţii, după cum se ştie, constă în aceea că orice fenomen apărut în cadrul întreprinderii trebuie să fie cunoscut imediat sau cît mai curînd posibil, nu numai la sfîrşitul perioadelor de gestiune, pentru a se putea interveni prompt cu măsuri de reglare a activităţii. Prin această componentă, studiul costurilor se îmbogăţeşte, căpătînd finalitate în toată complexitatea sa.

Sintetizînd ideile esenţiale din expunerea de mai sus, privind evoluţia studiului costurilor, se pot formula următoarele obiective ale acestui studiu:

a) formarea sau calculaţia costurilor de producţie previzionale (antecalculaţia costurilor de producţie).

b) formarea sau calculaţia costurilor de producţie efective (postcalculaţia costurilor de producţie);

c) controlul şi analiza operativă a cheltuielilor de producţie;

d) controlul şi analize periodice a costurilor de producţie.

În ultima etapă, după 1990 şi pînă în prezent, toate componentele acestor obiective suferă importante modificări în conţinutul, structura şi sfera lor de cuprindere, determinate de tranziţia Romîniei la economia de piaţă. Acest fenomen impune, cu stringenţă, reconsiderarea critică şi actualizarea întregii problematici a costurilor.

Scanned with OKEN Scanner

Principalii factori care determină necesitatea acestei reconsiderări şi actualizări sînt:

a) schimbările produse în conţinutul, structura şi tipologia costurilor;

b) modificarea fluxurilor informaţionale ale contabilităţii cheltuielilor ce compun costurile, provocate de reforma contabilităţii agenţilor economici din România, implementată începînd cu data de 1 ianuarie 1994;

c) unele noi delimitări privind categoriile economice „Cheltuieli" şi „costuri".

Implicaţiile concrete ale acţiunii acestor factori asupra procesului complex de formare a costurilor (antecalculate şi postcalculate) şi de control şi analiză (operative şi periodice) a cheltuielilor şi costurilor, în toate etapele, fazele şi momentele acestui proces determină caracterul complex al studiului costurilor şi faptul că, practic, diferitele componente ale problematicii costurilor funcţionează simultan şi în foarte strînsă interdependenţă. În consecinţă, este necesar ca, şi sub aspect teoretic, să se realizeze integrarea componentelor respective, în deplină concordanţă cu aplicarea lor practică.

Această cerinţă se impune, în prezent, datorită faptului că, din punct de vedere didactic, se prefigurează ideea includerii studiului costurilor în cuprinsul disciplinei „contabilitate de gestiune internă", ceea ce prezintă mai multe inconveniente.

În primul rînd, prin natura sau conţinutul ei, problematica costurilor străbate mai multe discipline de studiu economice, avînd un substanţial caracter interdisciplinar, care nu-i permite să fie ataşată, ca un apendice, nici uneia dintre aceste discipline de studiu. Principalele discipline pe care le traversează studiul costurilor sînt următoarele:

- contabilitatea financiară, care reflectă, pentru prima dată, toate categoriile de cheltuieli componente ale costurilor, structurate după natura sau conţinutul lor economic, pe elemente primare de cheltuieli;
- contabilitatea de gestiune internă, care reflectă aceleaşi cheltuieli, preluate de la contabilitatea financiară şi restructurate fundamental, după destinaţia lor economică pe articole de calculaţie;
- finanţele agenţilor economici, care generează o categorie importantă de cheltuieli – cheltuielile financiare – incluse şi ele în costuri;
- planificarea economico-financiară, care asigură elaborarea planului costurilor;
- statistica economică, care prelucrează datele informaţionale necesare cunoaşterii nivelului, dinamicii şi structurii costurilor;
- evidenţa operativă, care oferă posibilitatea urmăririi operative a cheltuielilor ce compun costurile;
- controlul economico-financiar, care asigură verificarea preventivă, concomitentă şi ulterioară a desfăşurării proceselor economice generatoare de cheltuieli incluse în costuri.;
- analiza economico-financiară a costurilor care oferă concluziile necesare fundamentării deciziilor privitoare la costuri etc.

În al doilea rînd, contabilitatea de gestiune internă este o disciplină de studiu foarte complexă, cuprinzînd în obiectul ei, pe lîngă costuri, un mare număr de alte domenii (preţuri şi tarife; evaluarea patrimoniului economic al întreprinderii; evidenţa analitică a cheltuielilor, veniturilor şi rezultatelor financiare; întocmirea şi controlul bugetelor de venituri şi cheltuieli etc.), ceea ce nu asigură realizarea unui studiu complet, complex şi temeinic al costurilor.

În al treilea rînd, includerea studiului costurilor în componenţa contabilităţii de gestiune internă, aşa cum se încearcă în perioada actuală, ar însemna o revenire la soluţiile iniţiale care au marcat apariţia problematicii costurilor în cadrul contabilităţii (anii 1675/1900), situaţie de mult timp depăşită, chiar dacă condiţiile actuale sînt altele.

Pornind de la constatările de mai sus, se conturează ideea reconstituirii studiului costurilor în cadrul unei discipline distincte, care a fost abandonată în mod nejustificat, o dată cu implementarea noului sistem de contabilitate al agenţilor economici din România, la 1.01.1994. Acest deziderat constituie o cerinţă esenţială a succesului reformei şi în domeniul costurilor, precum şi o trăsătură caracteristică a evoluţiei viitoare a studiului costurilor, căruia încercăm să-i găsim o rezolvare cît mai potrivită, în cuprinsul acestei lucrări.

1.2. Rolul costurilor în fundamentarea deciziilor economico-financiare

Costurile influenţează procesul de elaborare a deciziilor economico-financiare pe mai multe căi, între care mai semnificative sînt: relaţia costuri – preţuri; relaţia costuri – profit; relaţia costuri – eficienţă economică şi altele.

Scanned with OKEN Scanner

Cunoaşterea acestor relaţii în sine nu constituie o noutate, deoarece ele sînt prezentate în literatura de specialitate tradiţională. Este însă necesară reaşezarea lor pe baze noi, prin reconsiderarea şi actualizarea relaţiilor respective potrivit cerinţelor economiei de piaţă.

În această privinţă, unii specialişti au semnalat deja faptul că, de exemplu, s-a inversat raportul dintre „costuri şi preţuri" şi anume: după cum se ştie, „în ţările cu economie planificată s-a acordat prioritate costurilor în raport cu preţurile, considerîndu-se ca fiind o relaţie directă", concretizată în aceea că „preţurile se stabilesc pe baza costurilor". Spre deosebire de acest tip de relaţii, „în economia de piaţă devine dominantă legătura indirectă dintre cost şi preţ. Costul influenţează în mod indirect asupra preţului format pe piaţă, prin intermediul costului cuprins în preţul de ofertă al produsului. În schimb, preţul pieţii dobîndeşte un rol indirect asupra costurilor, „obligînd" producătorii să-şi reducă costurile pentru a-şi majora profitul. Concurenţa directă dintre producători generează şi o concurenţă indirectă prin costuri, cîştigînd mai mult acei producători ale căror costuri sînt mai reduse." [1]

Această schimbare de concepţie privind relaţia „costuri – preţuri" provoacă mutaţii importante şi în conţinutul muncii practice de calculaţie, control şi analiză a costurilor, transformînd-o dintr-o muncă cu un pronunţat caracter de rutină, într-o veritabilă activitate permanentă de cercetare ştiinţifică operaţională a fiecăreia şi a tuturor acţiunilor şi operaţiunilor generatoare de cheltuieli inclusă în costuri, în vederea depistării căilor şi mijloacelor de reducere a acestora.

Aceleaşi concluzii, privitoare la schimbarea caracterului muncii practice de calculaţie, control şi analiză a costurilor, se desprind şi din raportul „costuri-profit", deoarece „minimalizarea costurilor de producţie are un rol determinant în maximizarea profitului". [2]

„Esenţialul în relaţia „cost – profit" constă în aceea că nivelul costurilor nu trebuie să constituie numai o platformă de adaos pentru rata profitului, ci să reflecte un permanent front de acţiune pentru ca, prin reducerea lui, datorită ingeniozităţii şi efortului propriu al întreprinzătorilor, rata profitului pe produs să poată creşte". [3]

Ideea necesităţii cunoaşterii temeinice, cu ajutorul studiului costurilor, a influenţei conjugate a tuturor factorilor de producţie asupra procesului decizional economico-financiar, rezultă şi din relaţia „costuri – eficienţă economică" sau „costuri – productivitatea muncii", care oferă un adevărat evantai de posibilităţi de fundamentare ştiinţifică a deciziilor respective.

1.3. Definirea şi tipologia costurilor

Influenţa factorilor enumeraţi mai sus se remarcă, în primul rînd, prin lărgirea sferei de studiu a costurilor, adăugîndu-se la studiul costurilor de producţie şi studiul costurilor de achiziţie, a costurilor de desfacere, precum şi studiul costurilor unor acţiuni, funcţii sau activităţi social-economice şi financiare etc. În acest context, devine necesară elaborarea unei definiţii generale, atotcuprinzătoare a costurilor, nu numai definiţia costurilor de producţie, aşa cum se procedează în literatura de specialitate tradiţională.

Astfel COSTUL poate fi definit ca fiind ***o categorie economică care exprimă, în formă bănească, cheltuielile de muncă vie şi materializate efectuate pentru procurarea sau producerea şi vînzarea unei unităţi de bunuri materiale, lucrări executate sau servicii prestate de către o întreprindere.***

Costul se determină ca ***raportul*** dintre cheltuielile efectuate de o întreprindere, într-o anumită perioadă de timp delimitată (numită perioadă de gestiune), pentru obţinerea şi desfacerea unor bunuri materiale, executarea unor lucrări sau prestarea de servicii, pe de-o parte, şi cantitatea din aceste bunuri, lucrări sau servicii obţinute şi vîndute, exprimate în anumite unităţi de măsură specifice, pe de altă parte.

De aici rezultă clar ***esenţa costului*** şi anume: **COSTUL = CHELTUIELI PE UNITATE** de produs, lucrare sau serviciu şi nu cheltuieli în general. Această concluzie are o importanţă deosebită pentru înţelegerea corectă şi logică a procesului complex de formare sau calculaţie, control şi analiză a costurilor. Esenţializat,

$$COSTUL = \frac{CHELTUIELI}{PRODUCTIE}$$

---

[1] Viorel Beju, *Mecanismul preţurilor în economia de piaţă*, Editura „Promedia" Cluj-Napoca, 1995, p.130-131

[2] *Op.cit* nr.1, p.151

[3] Petre Popescu, *Metode şi tehnici de reducere a costurilor*, Buletin economic legislativ nr.1-1995, Editura „Tribuna economică", Bucureşti, 1995, p.16

Scanned with OKEN Scanner

Avînd în vedere modalităţile diferite de procurare a bunurilor, lucrărilor sau serviciilor necesare întreprinderii – fie prin achiziţionări, fie din producţie proprie –, costurile îmbracă forme specifice acestor procese economice, putînd fi: ***costuri de achiziţie, costuri de producţie***, iar pentru bunurile vîndute se calculează ***costul de desfacere*** sau ***costul complet comercial.***

De asemenea, din punct de vedere al momentului şi rolului său în evaluarea patrimoniului economic al unităţii, se deosebesc: ***costul de intrare sau istoric, costul de inventar şi costul real.***

Literatura de specialitate consemnează şi alte tipologii ale costurilor, dintre care menţionăm: ***„costul global"***, ***„costul fix"***, ***„costul variabil"***, ***„costul total"***, ***„costul marginal"***, ***„costul mediu"*** şi altele [4]; sau ***„costuri funcţionale"***, ***„costuri operaţionale"***, ***„costuri de prelucrare"***, *„costuri de distribuţie"*, ***„costuri prestabilite"*** etc.[5]

1.4. Conţinutul, structura şi sfera obiectului de studiu al costurilor

1.4.1. Conţinutul obiectului de studiu al costurilor

Indiferent de tipologia costurilor, obiectul de studiu al costurilor îl reprezintă elementele raportului din care rezultă costul: cheltuielile efectuate de o întreprindere, într-o anumită perioadă de gestiune, exprimate în formă bănească; şi producţia sau alte procese economice care au generat aceste cheltuieli.

A) În ceea ce priveşte primul element al raportului – ***CHELTUIELILE*** – studiul costurilor cuprinde în sfera sa de cercetare următoarele probleme principale:

a) studiul modului de formare, a conţinutului esenţial şi a principalelor caracteristici ale cheltuielilor;

b) determinareea nivelului, structurii şi dinamicii cheltuielilor, antecalculate şi postcalculate, delimitate pe diferite bunuri materiale, lucrări sau servicii, pe sectoare de activitate şi responsabilităţi, precum şi pe ansamblul întreprinderii;

c) controlul şi analiza, operative şi periodice, a respectării nivelului şi structurii prestabilite a cheltuielilor.

B) În legătură cu cel de al doilea element al raportului – ***PRODUCŢIA*** – studiul costurilor îşi extinde sfera sa de cercetare asupra următoarelor componente esenţiale:

a) aprovizionarea, producţia şi desfacerea de bunuri materiale, executarea de lucrări sau/şi prestarea de servicii ca procese economice care se desfăşoară într-un anumit cadru organizatoric sau ***verigi organizatorice, generatoare a cheltuielilor de organizare şi conducere a procesului de muncă,*** concretizate sub formă de ***LOCURI şi SECTOARE sau CENTRE DE CHELTUIELI.***

b) bunurile materiale obţinute, lucrările executate sau/şi serviciile prestate, ca rezultate concrete ale procesului de muncă, care suportă cheltuielile pe care le-au ocazionat, exprimate sub formă de ***PURTĂTORI DE COSTURI.***

NOTĂ: În scopul înţelegerii profunde a conţinutului şi rolului celor două elemente economice pe baza cărora se formează costurile – cheltuielile şi producţia –, sînt necesare două precizări prealabile şi anume:

a) în realitate, producţia este primul factor obiectiv al costurilor, care generează, pe cale de consecinţă, cel de al doilea factor – cheltuielile componente ale costurilor. Desigur că fără cheltuieli nu este posibilă producţia. Însă succesiunea caracterizării lor teoretice – mai întîi cheltuielile şi apoi producţia – este numai o chestiune formală, care îşi are sorgintea în modelul matematic al costurilor, în care, pe primul loc apar cheltuielile şi pe locul doi producţia. Prin această precizare se atrage atenţia asupra faptului că fără o cunoaştere temeinică a tuturor caracteristicilor cheltuielilor şi producţiei, nu este posibilă rezolvarea optimă a complexului de probleme privitoare la costuri, indiferent de ordinea tratării lor;

b) producţia este prezentată în sensul larg al cuvîntului – ca reproducţie – cuprinzînd, de fapt, toate fazele ei (producţie, repartiţie, schimb sau circulaţie şi consum productiv), dar sub forma concretă de procese economice (aprovizionare, producţie, desfacere, repartiţie) prin care se manifestă desfăşurarea producţiei în

[4] Niţă Dobre şi colab., *Economie politică*, Editura „Economică", Bucureşti, 1995, p.146-147.
[5] P.I.Pîntea şi colab., *Contabilitatea de gestiune*, Lito, Universitatea „Babeş-Bolyai" Cluj-Napoca, 1993, p. 23-24.

Scanned with OKEN Scanner

cadrul fiecărei întreprinderi. Aşa se explică necesitatea determinării costurilor pentru toate componentele producţiei (reproducţiei): costurile aprovizionării, costurile producţiei propriu-zise, costurile desfacerii sau distribuţiei. Această precizare accentuează un fapt, de altfel cunoscut, acela că în costurile de producţie se regăsesc, între altele, şi costurile de aprovizionare, iar costurile de desfacere cuprind, în primul rînd, costurile de producţie. Această condiţionare înlănţuită de factori îşi are, de asemenea, un rol deosebit în rezolvarea vastei problematici a costurilor.

1.4.2. Structura obiectului de studiu al costurilor

COSTURILE reprezintă elementul central care leagă cheltuielile de producţie, prin acel raport esenţial inclus în studiul costurilor sub denumirea de formarea sau calculaţia costurilor.

Cunoaşterea nivelului, structurii şi dinamicii costurilor constituie un alt obiectiv important al studiului costurilor, care se realizează prin ***controlul şi analiza costurilor***.

1.4.3. Sfera obiectului de studiu al costurilor

Cheltuielile, producţia şi costurile, ca elemente de bază ale proceselor economice, se particularizează în funcţie de natura proceselor economice ale căror rezultate obţinute necesită o exprimare bănească sub forma costurilor, detaliind acest obiect de studiu astfel:

a) formarea sau calculaţia, controlul şi analiza ***costurilor de achiziţie*** a bunurilor, lucrărilor sau serviciilor necesare întreprinderii, care, la rîndul lor pot fi:
   - costuri de achiziţie a imobilizărilor;
   - costuri de achiziţie a materiilor prime şi materialelor consumabile;
   - costuri de achiziţie a obiectelor de inventar, baracamentelor şi amenajărilor provizorii;
   - costul de achiziţie al mărfurilor şi ambalajelor;

b) formarea sau calculaţia, controlul şi analiza ***costurilor de producţie*** ale pieselor, subansamblelor, ansamblelor, semifabricatelor, produselor finite, lucrărilor, serviciilor şi producţiei în curs de execuţie;

c) formarea sau calculaţia, controlul şi analiza ***costurilor de desfacere*** a produselor şi mărfurilor.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 2

CHELTUIELILE CARE FORMEAZĂ COSTURILE

Rezolvarea corectă şi completă a tuturor problemelor privind costurile presupune studierea şi cunoaşterea prealabilă şi temeinică a cheltuielilor care formează costurile, îndeosebi conţinutul şi structura acestora.

2.1. Conţinutul şi structura generală a cheltuielilor care formează costurile

Desfăşurarea procesului de muncă, în toate sectoarele vieţii social-economice, necesită existenţa şi folosirea anumitor factori economici:

a) mijloace de muncă, reprezentate prin clădiri, instalaţii, maşini, utilaje, unelte diferite etc.;

b) obiecte ale muncii, ca materii şi materiale; combustibil şi energie;

c) forţa de muncă.

Prin folosire, toate aceste elemente ale procesului de muncă se consumă şi dau naştere la diferite feluri de cheltuieli, exprimate băneşte. De exemplu: consumarea mijloacelor de muncă generează cheltuieli cu amortizarea acestor mijloace; consumarea obiectelor muncii îmbracă forma cheltuielilor cu materiile prime, materialele auxiliare, combustibilul, energia etc.; consumarea forţei de muncă se concretizează prin cheltuielile cu salariile şi accesoriile acestora.

Aşadar, ***CHELTUIALA*** este un consum de muncă vie şi materializată exprimată în bani, generată de realizarea anumitor procese economice sau activităţi social-culturale. Această definiţie, deşi este foarte sintetică, totuşi ea sugerează ideea existenţei unor ***structuri diferite ale cheltuielilor***, şi anume:

A) ***După natura, mărimea şi varietatea lor***, cheltuielile se particularizează în funcţie de specificul celor trei sectoare principale ale economiei naţionale: sectorul economic; sectorul social-cultural şi sectorul bancar.

Astfel, ***în sectorul agenţilor economici*** predomină cheltuielile de aprovizionare, producţie, desfacere, administraţie etc., precum şi, în mai mică măsură, cheltuielile social-culturale şi cheltuielile financiare.

În sectorul instituţiilor publice ponderea principală o au cheltuielile social-culturale, privind: învăţământul, sănătatea, cultura, administraţia, apărarea ţării etc.

Pentru ***sectorul bancar*** sînt specifice cheltuielile financiare, care asigură desfăşurarea normală a circulaţiei monetare, creditului şi decontărilor.

B) ***În funcţie de momentul efectuării, corelat cu momentul exigibilităţii lor***, se deosebesc: cheltuieli curente, cheltuieli anticipate şi cheltuieli preliminate.

a) Cheltuielile curente se efectuează şi sînt exigibile în perioada de gestiune curentă, în sensul că ele se efectuează şi se includ în costuri, se decontează pe seama veniturilor bugetare sau a rezultatelor financiare bancare, după caz, în cadrul aceloraşi perioade de gestiune.

b) Cheltuielile anticipate se efectuează în cursul perioadei de gestiune curente şi se includ în costuri sau se decontează pe seama veniturilor bugetare, respectiv, asupra rezultatelor financiar-bancare în cursul perioadelor de gestiune viitoare;

c) Cheltuielile preliminate privesc activitatea economică, social-culturală sau bancară din perioada de gestiune curentă, dar se vor efectua în perioadele de gestiune viitoare.

C) ***După modul de individualizare pe purtătorii de costuri sau pe feluri de activităţi social-culturale şi bancare***, pot exista: cheltuieli directe şi cheltuieli indirecte.

a) *Cheltuielile directe* pot fi identificate pe factorii care le-au generat chiar în momentul planificării sau efectuării lor.

b) *Cheltuielile indirecte* sînt strîns legate de gradul de diversificare a proceselor economice, activităților social-culturale şi financiar-bancare, fiind generate de realizarea simultană a acestor procese şi activităţi. În consecinţă, în momentul planificării şi efectuării lor, aceste cheltuieli au un caracter comun mai multor factori sau tuturor factorilor care le-au generat, urmînd să fie individualizate pe fiecare din aceşti factori prin calcule convenţionale de repartizare, sub forma unor cote-părţi globale din totalul lor.

D) ***Din punct de vedere al dependenței lor față de volumul fizic al activităților pentru care se efectuează***, se disting: cheltuieli variabile şi cheltuieli fixe sau convenţional constante.

a) ***Cheltuielile variabile*** îşi modifică volumul în mod corespunzător şi în acelaşi sens cu modificarea volumului fizic al activităţii care le generează.

La rîndul lor, cheltuielile variabile pot fi:

- *cheltuieli variabile proporționale*, care se modifică direct proporţional cu volumul activităţilor care le-au ocazionat;
- *cheltuieli variabile neproporționale*, în cadrul căreia pot exista:
  - *cheltuieli progresive*, a căror ritm de creştere este superior ritmului de creştere a volumului fizic al activităţilor la care se raportează;
  - *cheltuieli degresive*, care cresc o dată cu creşterea volumului fizic al activităţilor în cauză, dar într-o proporţie mai mică decît creşterea acestui volum;
  - *cheltuieli regresive*, sînt acele cheltuieli care scad sensibil într-o perioadă de timp dată, după ce activitatea respectivă odată declanşată se desfăşoară normal, cînd volumul fizic al acestei activităţi creşte uşor sau.rămîne relativ constant;
  - *cheltuieli flexibile*, care evoluează neregulat în raport cu volumul fizic al activităţii de care depinde.

b) ***Cheltuielile convențional constante sau relativ fixe*** rămîn constante faţă de modificarea volumului fizic al activităţii care le generează.

E) ***Dacă se are în vedere momentul formării cheltuielilor***, se cunosc două categorii de cheltuieli:

a) *Cheltuieli antecalculate* (planificate, normate sau standardizate), care se estimează că se vor efectua în perioadele de gestiune viitoare;

b) *Cheltuieli efective sau reale*, care s-au efectuat deja într-o perioadă de gestiune anterioară, încheiată.

Literatura de specialitate, la fel ca în cazul conturilor (vezi finalul subcapitolului precedent, 1.3.), consemnează şi alte structuri de cheltuieli, delimitate după alte criterii.

Structurile generale ale cheltuielilor prezentate succint mai sus sînt valabile pentru toate sectoarele economiei naţionale: sectorul economic, sectorul social-cultural şi sectorul bancar. Dar, avînd în vedere faptul că acest studiu al costurilor se va dezvolta în continuare preponderent în sectorul economic, devine necesară şi o caracterizare mai detaliată a principalelor structuri ale cheltuielilor specifice acestui sector.

2.2. Conținutul şi structura cheltuielilor specifice agenților economici

Pentru agenţii economici, din toate ramurile economiei naţionale, sînt specifice mai multe structuri ale cheltuielilor, dintre care ***două au un rol fundamental*** în studiul costurilor, fiind delimitate după următoarele criterii esenţiale:

a) după natura sau conținutul economic al cheltuielilor, cheltuielile se structurează *„pe elemente primare de cheltuieli"* (aşa cum se arată în anexa 1);

b) după destinația economică a cheltuielilor, cheltuielile se structurează *„pe articole de calculație a costurilor"* (aşa cum se poate vedea în anexa 2).

În cazul ambelor structuri, cheltuielile se clasifică, grupează şi subgrupează după o serie de alte criterii secundare, reflectate în cele două anexe.

Aceste structuri, cu clasele, grupele şi subgrupele lor, precum şi conţinutul economic specific fiecăreia, au suferit modificări importante în desfăşurarea procesului amplu de tranziţie a României spre economia de piaţă, care trebuie să fie bine cunoscute şi judicios folosite. În acest scop se impune în mod obiectiv reconsiderarea critică şi actualizarea „NOMENCLATOARELOR DE CHELTUIELI", alcătuite

Scanned with OKEN Scanner

separat după cele două criterii de structură a cheltuielilor enumerate mai sus (Anexa 1 şi 2 din paginile următoare).

2.2.1. Structura şi conţinutul cheltuielilor după natura lor economică – „pe elemente primare de cheltuieli"

În cadrul acestei structuri se disting trei clase de cheltuieli:

A) CHELTUIELI DE EXPLOATARE;

B) CHELTUIELI FINANCIARE;

C) CHELTUIELI EXCEPŢIONALE.

Fiecare clasă cuprinde un număr diferit de grupe, dintre care unele se desfăşoară pe subgrupe, iar pe ultimul nivel se situează elementele primare de cheltuieli, aşa cum se arată în *„NOMENCLATORUL CHELTUIELILOR PE ELEMENTE PRIMARE DE CHELTUIELI"* (anexa 1).

Structura cheltuielilor prezentată în acest nomenclator este UNICĂ pentru toate categoriile de agenţi economici şi generală pe ansamblul fiecărei întreprinderi. Ea asigură cunoaşterea foarte analitică şi concretă a cheltuielilor, după natura sau conţinutul lor economic, ca elemente primare şi omogene de cheltuieli care nu se mai descompun în alte componente.

Această structură permite să se acţioneze direct asupra factorilor care generează cheltuielile, în vederea reducerii sistematice a conturilor de achiziţie, de producţie, de desfacere şi de administraţie.

Denumirile tuturor elementelor primare ale cheltuielilor enumerate în acest nomenclator, exprimă direct şi concret conţinutul economic al acestor elemente, ceea ce face posibilă renunţarea la obişnuita definire şi descrierea amănunţită a fiecărui element de cheltuieli primare în parte, fiind suficientă simpla lecturare a nomenclatorului în cauză, pentru înţelegerea corectă şi completă a naturii cheltuielilor respective.

ANEXA nr. 1

NOMENCLATORUL CHELTUIELILOR
DUPĂ NATURA SAU CONŢINUTUL LOR ECONOMIC –
PE „ELEMENTE PRIMARE DE CHELTUIELI"

A. CHELTUIELI DE EXPLOATARE

I. Cheltuieli cu materiile prime, materialele şi mărfurile

01. Cheltuieli cu materiile prime
02. Cheltuieli cu materiile consumabile
    - 02.01. Cheltuieli cu materialele auxiliare
    - 02.02. Cheltuieli privind combustibilul şi lubrifianţii
    - 02.03. Cheltuieli cu materialele pentru ambalat
    - 02.04. Cheltuieli cu piese de schimb
    - 02.05. Cheltuieli cu seminţele şi materialele de plantat
    - 02.06. Cheltuieli cu furajele şi aşternutul
    - 02.07. Cheltuieli cu îngrăşăminte chimice şi naturale
    - 02.08. Cheltuieli cu insecto-fungicide, ierbicide, medicamente şi amendamente
    - 02.09. Cheltuieli cu alte materiale consumabile
03. Cheltuieli privind obiectele de inventar, anvelope şi camere
04. Cheltuieli privind baracamentele şi amenajările provizorii
05. Cheltuieli privind materialele nestocate
06. Cheltuieli privind energia şi apa
07. Cheltuieli privind animalele şi păsările
08. Cheltuieli privind mărfurile
09. Cheltuieli privind ambalajele

II. Cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terţi

10. Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii (executate
11. Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi
12. Cheltuieli cu primele de asigurare
13. Cheltuieli cu studiile şi cercetările (executate

Scanned with OKEN Scanner

III. Cheltuieli cu alte servicii executate de terţi

14. Cheltuieli cu colaboratorii
15. Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile
16. Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate
17. Cheltuieli cu transportul de bunuri şi persoane
18. Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări
19. Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii
20. Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate
21. Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi

IV. Cheltuieli cu impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate

22. Cheltuieli cu impozitul pe salarii
23. Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

V. Cheltuieli cu personalul

24. Cheltuieli cu remuneraţiile personalului
25. Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială
    - 25.01. Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale
    - 25.02. Cheltuieli privind contribuţia la fondul de sănătate
    - 25.03. Cheltuieli privind contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj
    - 25.04. Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială

VI. Cheltuieli cu amortizările imobilizărilor

26. Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor

VII. Alte cheltuieli de exploatare

27. Pierderi din creanţe
28. Alte cheltuieli de exploatare

B) CHELTUIELI FINANCIARE

IX. Cheltuieli şi pierderi financiare

29. Pierderi din creanţe legate de participaţii
30. Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate
31. Cheltuieli din diferenţe de curs valutar
32. Cheltuieli privind dobînzile
33. Cheltuieli privind sconturile acordate
34. Alte cheltuieli financiare

X. Cheltuieli financiare privind amortizările

35. Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiilor

C) CHELTUIELI EXCEPŢIONALE

XI. Cheltuieli excepţionale privind operaţiunile de gestiune

36. Despăgubiri, amenzi şi penalităţi
37. Donaţii şi subvenţii acordate
38. Pierderi din debitori diverşi
39. Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiunile de gestiune

XII. Cheltuieli excepţionale privind operaţiunile de capital

40. Cheltuieli privind activele cedate

Scanned with OKEN Scanner

41. Alte cheltuieli excepţionale privind operaţiunile de capital

XIII. Cheltuieli excepţionale privind amortizările

42. Cheltuieli excepţionale privind amortizarea imobilizărilor

D) CHELTUIELI CU PROVIZIOANELE

XIV. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele

43. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli

44. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor

45. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante

XV. Cheltuieli financiare privind provizioanele

46. Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli

47. Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru depreciere

XVI. Cheltuieli excepţionale privind provizioanele

48. Cheltuieli excepţionale privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli

49. Cheltuieli excepţionale privind provizioanele pentru depreciere

50. Cheltuieli excepţionale privind provizioanele reglementate

E) CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT

XVII. Cheltuieli cu impozitul pe profit

51. Cheltuieli cu impozitul pe profit

Cele trei clase de cheltuieli rezultate din prima delimitare – de exploatare, financiare şi excepţionale – cuprind fiecare în structura lor mai multe grupe de cheltuieli, cu subgrupele şi elementele primare de cheltuieli respective, şi anume:

A) ***CHELTUIELILE DE EXPLOATARE*** cuprind în structura lor următoarele grupe de cheltuieli:

I. Cheltuieli cu materiile prime, materialele şi mărfurile;
II. Cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terţi;
III. Cheltuieli cu alte servicii executate de terţi;
IV. Cheltuieli cu impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate;
V. Cheltuieli cu personalul;
VI. Cheltuieli cu amortizările imobilizărilor;
VII. Alte cheltuieli de exploatare;
VIII. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele.

B) ***CHELTUIELILE FINANCIARE***, se compun din grupele de cheltuieli menţionate mai jos:

IX. Cheltuieli şi pierderi financiare;
X. Cheltuieli financiare privind amortizările;
XI. Cheltuieli financiare privind provizioanele.

C). ***CHELTUIELILE EXCEPŢIONALE*** sînt şi ele alcătuite din mai multe grupe de cheltuieli:

XI. Cheltuieli excepţionale privind operaţiunile de gestiune;
XII. Cheltuieli excepţionale privind operaţiunile de capital;
XIII. Cheltuieli excepţionale privind amortizările;
XIV. Cheltuieli excepţionale privind provizioanele.

O clasă separată, în care se regăsesc parţial celelalte clase de cheltuieli (A, B şi C) o reprezintă „clasa cheltuielilor cu impozitul pe profit".

Scanned with OKEN Scanner

Această structură generală a cheltuielilor se corelează organic cu o structură de ansamblu a veniturilor din exploatare, financiare şi excepţionale, precum şi cu structura firească a rezultatelor financiare obţinute din compararea primelor două, concretizată în rezultate din exploatare, din activitatea financiară şi din activităţi excepţionale.

Structurarea corelativă a cheltuielilor, veniturilor şi rezultatelor financiare constituie un factor determinant al organizării contabilităţii financiare a cheltuielilor în structura lor pe elemente primare de cheltuieli şi nu numai.

2.2.2. Structura şi conţinutul cheltuielilor pe destinaţii economice şi „pe articole de calculaţie a costurilor"

Această structură ia naştere prin regruparea sau restructurarea aceloraşi cheltuieli structurate iniţial pe elemente primare de cheltuieli, care apoi sînt delimitate pe principalele destinaţii economice, corespunzătoare celor trei procese economice desfăşurate în orice întreprindere productivă: procesul de aprovizionare, procesul de producţie şi procesul de desfacere, precum şi procesul de administrare generală a întreprinderii.

În cuprinsul acestor procese, structurarea cheltuielilor pe destinaţii economice se adînceşte pe componentele lor de bază şi anume:

- cheltuielile de aprovizionare pot fi generate de aprovizionarea cu imobilizări corporale, cu materii şi materiale pentru producţie sau de aprovizionarea cu mărfuri, toate aceste procese de aprovizionare putîndu-se realiza din intern, din extern şi din producţia proprie;
- la rîndul lor, cheltuielile de producţie se delimitează pentru producţia de bază, producţia auxiliară şi producţia sau activităţile anexă, fiecare dintre aceste cheltuieli putînd fi cheltuieli directe şi cheltuieli indirecte;
- la fel, cheltuielile de desfacere pot fi ocazionate de desfacerea, la intern sau/şi export, a produselor sau/şi a mărfurilor.

În cadrul acestor destinaţii economice, cheltuielile se delimitează la nivelul verigilor organizatorice, tehnico-productive şi funcţionale, în interiorul cărora se înfăptuiesc activităţile, acţiunile şi operaţiile ce compun procesele economice respective, în care se nasc cheltuielile.

Pe ultima treaptă a destinaţiilor economice, cheltuielile se detaliază pe produsele, mărfurile, lucrările şi/sau serviciile care fac obiectul proceselor economice respective şi care, de fapt, generează cheltuielile.

În fine, la nivelul produselor, mărfurilor, lucrărilor şi serviciilor cheltuielile se structurează pe „articole de calculaţie a costurilor".

Articolele de calculaţie a costurilor se constituie: fie din cheltuieli elementare sau simple; fie din cheltuieli complexe, alcătuite prin identificarea pe aceleaşi destinaţii a mai multor elemente primare de cheltuieli, al căror model este redat în ***„NOMENCLATORUL CHELTUIELILOR PE ARTICOLE DE CALCULAŢIE A COSTURILOR"*** (anexa 2).

Structurarea cheltuielilor pe destinaţii economice şi pe articole de calculaţie a costurilor serveşte mai multor scopuri, dar în mod deosebit calculării costurilor produselor, lucrărilor şi serviciilor sau mărfurilor.

Această nomenclatură de cheltuieli se poate adapta la specificul fiecărei întreprinderi, fiind relativ flexibilă, spre deosebire de cea pe elemente de cheltuieli care este unică.

În general, articolele de calculaţie ale cheltuielilor directe sînt alcătuite din cheltuieli elementare sau simple, în timp ce articolele de calculaţie formate din cheltuieli indirecte au în componenţa lor numeroase conglomerate de cheltuieli complexe care au aceleaşi destinaţii.

În consecinţă, ***structura cheltuielilor pe destinaţii economice şi pe articole de calculaţie a costurilor polarizează cheltuielile şi le identifică pe factorii care le-au generat, indiferent de natura sau conţinutul lor economic. Această identificare sau delimitare a cheltuielilor constituie esenţa problemei calculaţiei costurilor.***

În acest scop, se porneşte de la succesiunea firească a proceselor economice şi se stabilesc verigile organizatorice, tehnico-productive şi funcţionale în cadrul cărora se desfăşoară fiecare dintre aceste procese, ştiind că unele procese economice se suprapun cu o anumită subdiviziune tehnico-productivă, iar altele se desfăşoară, concomitent sau succesiv, în perimetrul mai multor astfel de subdiviziuni. În interiorul acestor verigi organizatorice, se determină ierarhia activităţilor, acţiunilor şi operaţiilor tehnico-economice şi funcţionale ce concură la realizarea proceselor economice respective, precum şi rezultatul final, concretizat în produsele, lucrările şi/sau serviciile obţinute.

Scanned with OKEN Scanner

În procesul muncii se conjugă organic toţi factorii economici fundamentali – activele sau mijloacele economice imobilizate, activele sau mijloacele economice circulante şi forţa de muncă, atît în executarea operaţiilor tehnologice direct productive, cît şi în activităţile şi acţiunile complementare, care asigură realizarea muncii direct productive.

Fiecare dintre aceşti factori generează cîte două categorii de cheltuieli, care se includ în costurile produselor, lucrărilor sau serviciilor obţinute din procesul muncii.

În primul rînd, prin consumarea lor în acest proces, dau naştere la cheltuieli cu amortizările, cu materiile şi materialele şi cu salariile.

În al doilea rînd, determină cheltuieli cu întreţinerea şi buna funcţionare a imobilizărilor corporale, cheltuieli cu procurarea, depozitarea şi manipularea materiilor şi materialelor, cheltuieli cu asigurarea, pregătirea, organizarea, folosirea şi protecţia forţei de muncă şi a mediului înconjurător, cheltuieli privind comunicarea dintre oameni, organizarea şi conducerea proceselor economice.

De aceea, este necesar ca, pe lîngă elaborarea nomenclaturii produselor, lucrărilor sau serviciilor care fac obiectul de bază al procesului de muncă, să se întocmească şi nomenclatorul activităţilor, acţiunilor şi operaţiilor care asigură condiţii normale de realizare a obiectului de bază respectiv.

Aceste nomenclatoare constituie premise importante pentru determinarea şi delimitarea corectă a cheltuielilor pe procesele, activităţile, acţiunile şi operaţiile care le-au generat.

Avînd în vedere consideraţiile de mai sus, „NOMENCLATORUL CHELTUIELILOR PE DESTINAŢII ECONOMICE ŞI PE ARTICOLE DE CALCULAŢIE" (din anexa 2), reflectă, în realitate, un complex de structuri încrucişate ale cheltuielilor, combinate după o logică foarte exactă, şi flexibilă, în acelaşi timp. De aceea, reconsiderarea critică şi actualizarea acestui nomenclator, în condiţiile economiei de piaţă, este mult mai dificilă decît elaborarea „Nomenclatorului pe elemente de cheltuieli", care, de fapt, s-a preluat din contabilitatea financiară a cheltuielilor agenţilor economici cu foarte puţine ajustări.

Dificultatea principală constă în elaborarea ***cadrului general unic*** al „Nomenclatorului cheltuielilor pe destinaţii economice şi pe articole de calculaţie", care să satisfacă cerinţele de ansamblu ale tuturor ramurilor economice, cu posibilităţi de adaptare, totuşi, la specificul fiecărei ramuri în parte.

Necesitatea acestui cadru general unic se impune ca o consecinţă firească a implementării „Contabilităţii financiare" a agenţilor economici, începînd cu 1 ianuarie 1994. Această contabilitate este organizată pe baza unui singur „Plan de conturi general", care a înlocuit cele 16 planuri de conturi corespunzătoare celor 16 ramuri economice existente anterior acestei date în România şi care reflectă, între altele, şi cheltuielile întreprinderii structurate pe „Elemente primare de cheltuieli".

În mod similar, construirea unei metodologii unitare de calculaţie a costurilor, cu posibilităţi de aplicare, la fel ca planul de conturi general, în toate ramurile economice, poate fi realizată numai pe baza unui „Nomenclator, cu rol de cadru general, al cheltuielilor pe destinaţii economice şi pe articole de calculaţie", care să preia critic conţinutul esenţial din nomenclatoarele specifice principalelor ramuri economice (industrie, agricultură, construcţii-montaj, transporturi şi prestări de servicii, cercetare ştiinţifică – dezvoltare tehnologică şi proiectarea şi circulaţia mărfurilor), nomenclatoare, de asemenea, existente anterior datei de 1.01.1994, în România, şi să actualizeze acest conţinut, potrivit noilor cerinţe ale economiei noastre.

În aceste condiţii, noul „Nomenclator al cheltuielilor agenţilor economici pe destinaţii economice şi pe articole de calculaţie a costurilor", proiectat în anexa nr. 2, cuprinde următorul cadru general de structurare a cheltuielilor:

a) Un articol de calculaţie pentru „CHELTUIELI DE TRANSPORT-APROVIZIONARE", articol unic pe întreprindere, cu defalcare pe principalele categorii de bunuri achiziţionate;

b) Un grup de articole de calculaţie pentru „CHELTUIELI DE PRODUCŢIE DIRECTE", valabil pentru toate secţiile de producţie, fermele agricole, şantierele de construcţii-montaj etc. ale întreprinderii, cu posibilităţi de completare sau detaliere şi cu alte articole de calculaţie a costurilor specifice diferitelor ramuri economice;

c) Două articole de calculaţie formate din „CHELTUIELI DE PRODUCŢIE INDIRECTE ALE FIECĂREI SECŢII, FERME, ŞANTIER etc.", care se desfăşoară pe o bogată gamă de activităţi, acţiuni şi operaţii tehnico-economice şi funcţionale care generează o mare diversitate de cheltuieli de producţie indirecte;

d) Un articol de calculaţie pentru „CHELTUIELI DE DESFACERE" ale întreprinderii, cuprinzînd două subarticole:

- unul pentru desfacerea produselor şi altul pentru desfacerea mărfurilor.

Scanned with OKEN Scanner

Cunoaşterea mai amănunţită a conţinutului şi structurii cheltuielilor pe destinaţii economice şi pe articole de calculaţie poate fi realizată pe baza şi după prezentarea „NOMENCLATORULUI" acestor cheltuieli, care urmează.

ANEXA nr. 2

NOMENCLATORUL CHELTUIELILOR PE DESTINAŢII ECONOMICE

Simbol	Denumirea articolelor de calculaţie şi a poziţiilor de cheltuieli	Conţinutul cheltuielilor
0	1	2
		Anexa nr.2.1.
A.	STRUCTURA CHELTUIELILOR DE APROVIZIONARE	
A_1	PREŢUL DE CUMPĂRARE AL BUNURILOR ACHIZIŢIONATE	
	Pentru:	
01	Imobilizări corporale	
02	Materii prime şi materiale consumabile	
03	Obiecte de inventar	
04	Mărfuri	
05	Alte bunuri	
A_2	CHELTUIELI DE TRANSPORT-APROVIZIONARE	
	Pentru:	
01	Imobilizări corporale	- Transport cu mijloace proprii şi ale terţilor - Manipularea bunurilor achiziţionate - Taxe vamale pentru bunuri importate - Comisioane pentru bunuri importate - Accize la bunuri din import - Chelt.cu însoţitorii bunurilor pe timpul transportului - Depozitarea şi păstrarea bunurilor achiziţionate - Taxe de recartare a vagoanelor
02	Materii prime şi materiale consumabile	
03	Obiecte de inventar	
04	Mărfuri	
05	Alte bunuri	- Taxe de trecere cu bacul a bunurilor achiziţionate - Taxe de manevrare şi joncţiune a vagoanelor - Cheltuieli de transport pentru însilozarea legumelor şi fructelor - Chelt. de transport de la centrale de achiziţie la silozuri şi depozitarea cerealelor - Chelt.cu încărcarea şi descărcarea bunurilor în şi din mijloacele de transport şi transportul manual la şi de la mijloacele de transport la şi de la locul de depozitare - Alte cheltuieli de transport-aprovizionare
A_3	COSTUL DE ACHIZIŢIE AL BUNURILOR APROVIZIONATE (I+II)	
	Pentru:	
01	Imobilizări corporale	(I / 01 + II / 01)
02	Materii prime şi materiale consumabile	(I / 02 + II / 02)
03	Obiecte de inventar	(I / 03 + II / 03)
04	Mărfuri	(I / 04 + II / 04)
05	Alte bunuri	(I / 05 + II / 05)
		Anexa nr. 2.2.
B.	STRUCTURA GENERALĂ A CHELTUIELILOR DE PRODUCŢIE ŞI DESFACERE A PRODUSELOR PE ARTICOLE DE CALCULAŢIE A COSTURILOR	
B_1	CHELTUIELI ***DIRECTE*** ALE PRODUCŢIEI DE BAZĂ ŞI AUXILIARĂ	
I.	Cheltuieli cu materiile prime şi materialele consumabile directe	
II.	Cheltuieli privind combustibilul, energia şi apa pentru scopuri tehnologice directe	
III.	Cheltuieli cu salariile directe	
IV.	Cheltuieli cu accesoriile la salariile directe	
	TOTAL B_1 Cheltuieli de producţie directe (I + II + III + IV)	
B_2	CHELTUIELI DE PRODUCŢIE ***INDIRECTE*** ALE SECŢIEI, FERMEI, ŞANTIERULUI etc.	
V.	Cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajului tehnologic şi mijlocului de transport ale secţiei, fermei, şantierului etc. (C.Î.F.U.)	
VI.	Cheltuieli generale ale secţiei, fermei, şantierului etc. (C.G.S.)	
	TOTAL B_2 – Cheltuieli de producţie indirecte ale secţiei, fermei, şantierului (B_1 + V + VI)	
B_3	COSTUL DE SECŢIE, FERMĂ, ŞANTIER etc. (B_1 + B_2)	

Scanned with OKEN Scanner

VII	Cheltuieli generale de administrație ale întreprinderii (C.G.A.Î.)
B_4	COSTUL DE ÎNTREPRINDERE (B_3 + VII)
VIII	Cheltuieli de desfacere a produselor la intern
B_5	COSTUL COMPLET (COMERCIAL) AL PRODUSELOR LA INTERN (B_4 + VIII)
IX	Cheltuieli de desfacere a produselor la export
B_6	COSTUL COMPLET (COMERCIAL) AL PRODUSELOR LA EXPORT (B_5 + IX)
C.	STRUCTURA GENERALĂ A CHELTUIELILOR DE CIRCULAȚIE A MĂRFURILOR
$A_3/04$	Costul de achiziție a mărfurilor (Anexa 2.1.) ($A_3/04$)
C_2	Cheltuieli de desfacere a mărfurilor (C_2–$C_{2.a.01}$)
C_3	COSTUL DE DESFACERE AL MĂRFURILOR ($A_3/04$+C_2)

	NOMENCLATORUL CHELTUIELILOR DE PRODUCȚIE ȘI DE DESFACERE A PRODUSELOR – CADRU GENERAL UNIC ȘI SPECIFIC ***Anexa nr. 2.3.***
B_1	CHELTUIELI DE PRODUCȚIE ***DIRECTE*** ALE PRODUCȚIEI DE BAZĂ ȘI AUXILIARĂ
a.	CADRUL GENERAL ***UNIC*** AL CHELTUIELILOR DIRECTE
I.	Cheltuieli cu materiile prime și materialele consumabile directe
II.	Cheltuieli privind combustibilul, energia și apa tehnologice
III.	Cheltuieli cu salariile directe
IV.	Cheltuieli cu accesoriile la salariile directe (contribuția unității la asigurările sociale, la fondul de sănătate și la fondul de șomaj)
	B_1 TOTAL CHELTUIELI DIRECTE (I+II+III+IV)
b.	CADRUL ***SPECIFIC*** AL UNOR CHELTUIELI DIRECTE
b_1	*ÎN INDUSTRIE*
1.	***În industria construcțiilor de mașini***, nomenclatorul general unic se poate completa cu următoarele articole de calculație ale cheltuielilor directe: ■ „PRODUSE ȘI SEMIFABRICATE PRIN COOPERARE"; ■ „AMORTIZAREA SCULELOR, DISPOZITIVELOR ȘI VERIFICATOARELOR (S.D.V.-urilor) CU DESTINAȚIE SPECIALĂ"; ■ „SEMIFABRICATE DIN PRODUCȚIE PROPRIE";
2.	***În industria energetică, siderurgică și extractivă***, se pot utiliza și articolele de calculație distincte de mai jos: ■ „REPARAȚII CAPITALE"; ■ „AMORTIZĂRI DIRECTE"; ■ „CHELTUIELI PENTRU PREGĂTIRI MINIERE ȘI DESCOPERTĂRI";
3.	***În industria exploatării și prelucrării lemnului***, articolul de calculație specific este: - „CHELTUIELI PENTRU SOS – APROPIAT-TRANSPORT ȘI INSTALAȚII PASAGERE";
4.	***În industria chimică, energiei electrice, siderurgică*** etc., unde ponderea lor în costuri este mare, se pot utiliza articolele de calculație separate: ■ „COMBUSTIBIL TEHNOLOGIC"; ■ „ENERGIE TEHBNOLOGICĂ";
5.	***În subramurile industriale unde ponderea lor în costuri*** este însemnată, se pot constitui următoarele articole de calculație distincte: ■ „CHELTUIELI CU MATERIALE AUXILIARE DIRECTE"; ■ „ CHELTUIELI DE TRANSPORT-APROVIZIONARE DIRECTE"
b_2	ÎN AGRICULTURĂ se mai pot adăuga următoarele articole de calculație particulare: ■ „CHELTUIELI CU ÎNGRĂȘĂMINT CHIMICE ȘI NATURALE APLICATE LA CULTURILE DE CÎMP"; ■ „CHELTUIELI CU SEMINȚE ȘI MATERIALE DE PLANTAT" ■ „CHELTUIELI CU FURAJE ȘI AȘTERNUT"; ■ „CHELTUIELI CU LUCRĂRI ȘI SERVICII DE LA TERȚI ȘI DE LA FERMELE ȘI SECTOARELE ÎNTREPRINDERII"; ■ „CHELTUIELI CU DESECĂRI ȘI IRIGAȚII"; ■ „CHELTUIELI CU PRODUSE DIN PRODUCȚIE PROPRIE CONSUMATE"; ■ „CHELTUIELI CU TRACTOARE ȘI MAȘINI AGRICOLE"; ■ „CHELTUIELI CU ANIMALE ȘI PĂSĂRI TINERE ȘI ANIMALE LA ÎNGRĂȘAT CUMPĂRATE" ■ „CHELTUIELI CU ANIMALE ȘI PĂSĂRI ADULTE REFORMATE" „PRODUCȚIA NETERMINATĂ ȘI CHELTUIELI ANTICIPATE (COTA ANULUI) LA ÎNCEPUTUL ANULUI"

Scanned with OKEN Scanner

b_3	ÎN CONSTRUCŢII-MONTAJ, pot exista ca articole de calculaţie specifice: ■ „CHELTUIELI CU UTILAJELE DE CONSTRUCŢII"; ■ „CHELTUIELI SUPLIMENTARE PENTRU EXECUTAREA LUCRĂRILOR PE TIMP FRIGUROS ŞI ÎN ALTE CONDIŢII DEOSEBITE"; ■ „CHELTUIELI CU LUCRĂRILE DE ORGANIZARE A ŞANTIERELOR"; ■ „CHELTUIELI CU SCHELE, COFRAJE ŞI EŞAFODAJE"; ■ „CHELTUIELI DE TRANSPORT A MOLOZULUI REZULTAT DIN DEMOLĂRI, A PĂMÎNTULUI REZULTAT DIN SĂPĂTURI ŞI A PĂMÎNTULUI PENTRU UMPLUTURI"; ■ „CHELTUIELI DE TRANSPORT SEMIFABRICATE, PREFABRICATE, CONFECŢII EXECUTATE ÎN POLIGOANE, DE LA ACESTE SUBUNITĂŢI PÎNĂ LA OBIECT" etc.
b_4	ÎN TRANSPORTURI ŞI PRESTĂRI SERVICII, capătă o importanţă deosebită unele articole de calculaţie relativ comune mai multor subramuri de transport, iar altele strict specifice numai unora dintre acestea şi anume:
1.	***În transportul auto, naval, aerian, în prestări de servicii (ca gospodărie comunlă şi locativă şi altele),*** se folosesc articolele de calculaţie comune: ■ „CHELTUIELI PRIVIND CONSUMUL DE CARBURANŢI ŞI LUBREFIANŢI"; ■ „CHELTUIELI CU REPARTIŢIILE CURENTE, ÎNTREŢINERE ŞI FUNCŢIONAREA MIJLOACELOR DE TRANSPORT SPECIFICE";
2.	***În transportul auto şi prestări servicii (gospodărie comunală şi locativă etc.)***, se foloseşte articolul de calculaţie specific: - „CHELTUIELI PENTRU ANVELOPE ŞI CAMERE"
3.	***În transportul feroviar şi auto***, articolul de calculaţie specific comun îl constituie: - „CHELTUIELILE CU ÎNTREŢINEREA ŞI REPARAREA PERIODICĂ A CĂILOR FERATE – RESPECTIV A DRUMURILOR PUBLICE"
4.	***În transportul naval şi aerian***, se folosesc ca articole de calculaţie specifice şi relativ comune: ■ „CHELTUIELI PENTRU TAXE PORTUARE, TRECERI CANALE, AGENTURARE ŞI COMISION NAVLOSIRE – RESPEECTIV CHELTUIELI PENTRU FOLOSIREA UTILAJELOR DE AEROPORT ŞI TAXE SPECIFICE TRANSPOIRTULUI AERIAN (taxe de aterizare, decolare, survol, radio etc.)"; ■ „CHELTUIELI CU ASIGURAREA NAVELOR"
5.	***În transportul feroviar*** se utilizează unele articole cu totul deosebite cum ar fi: ■ „CHELTUIELI PENTRU ACŢIUNI ŞI ACTIVITĂŢI CENTRALIZATE"; ■ „CHELTUIELI DE CONDUCERE ŞI ADMINISTRARE ALE REGIONALELOR DE CALE FERATĂ"; ■ „CHELTUIELI CU ACTIVITATEA DE MIŞCARE ŞI COMERCIALĂ ALE STAŢIILOR"; ■ „CHELTUIELI CU ACTIVITATEA DE TRACŢIUNE ALE DEPOURILOR, ÎNTREŢINEREA ŞI REPARAREA LOCOMOTIVELOR ŞI A PARCULUI AUXILIAR"; ■ „CHELTUIELI CU REVIZIILE ŞI REPARAREA VAGOANELOR"; ■ „CHELTUIELI CU ÎNTREŢINEREA ŞI FUNCŢIONAREA INSTALAŢIILOR FIXE DE CENTRALIZARE, TELECOMANDĂ ŞI DE TRACŢIUNE ELECTRICĂ etc.

Pe lîngă articolele de calculaţie specifice enumerate mai sus, nomenclatorul cadru general unic poate fi completat şi cu alte articole de calculaţie specifice, în funcţie de particularităţile diferitelor categorii de unităţi economice şi ţinînd seama de necesităţile de cunoaştere din ce în ce mai analitică a diferitelor grupe de cheltuieli care au aceeaşi destinaţie. Această detaliere fiind lăsată la aprecierea şi dorinţa conducerii şi a specialiştilor din fiecare întreprindere în parte, în cadrul autonomiei economico-financiare de care aceştia dispun.

0	1	2
		Anexa nr.2.4.
B_2	CHELTUIELI DE PRODUCŢIE **INDIRECTE** ALE SECŢIEI, FERMEI, ŞANTIERULUI etc.	
V.	CHELTUIELI CU ÎNTREŢINEREA ŞI FUNCŢIONAREA UTILAJULUI TEHNOLOGIC ŞI MIJLOACELOR DE TRANSPORT ALE SECŢIEI, FERMEI, ŞANTIERULUI etc.	
01	Cheltuieli cu întreţinerea, reviziile tehnice şi reparaţiile curente la utilajele tehnologice şi mijloacelor de transport ale secţiei, fermei, şantierului etc.	■ Materiale şi piese de schimb consumate ■ Salarii şi accesorii aferente ■ Lucrări executate de terţi şi alte subunităţi proprii ale întreprinderii etc.
02	Cheltuieli cu reparaţiile capitale la utilajele tehnologice şi mijloacele de transport ale secţiei, fermei, şantierului etc. (Această poziţie de cheltuieli nu se foloseşte dacă se utilizează articolul de calculaţie distinct „Reparaţii capitale")	■ Materiale şi piese de schimb consumate ■ Salarii şi accesorii aferente ■ Lucrări executate de terţi ■ Lucrări executate de alte subunităţi proprii

Scanned with OKEN Scanner

03	Cheltuieli cu amortizarea utilajelor tehnologice şi mijloacelor de transport ale secţiei, fermei, şantierului etc. (Această poziţie de cheltuieli nu se foloseşte dacă se utilizează articolul de calculaţie distinct „Amortizări directe")	■ Amortizarea propriu-zisă ■ Chiriile pentru utilajele tehnologice şi mijloacele de transport luate cu chirie echivalente cu amortizarea
04	Cheltuieli cu amortizarea, repararea şi întreţinerea S.D.V.-urilor cu destinaţie specială şi a altor obiecte de inventar ale secţiei, fermei, şantierului etc. (Această poziţie de cheltuieli nu se foloseşte dacă se utilizează articolul de calculaţie distinct „Amortizarea S.D.V.-urilor cu destinaţie specială")	■ Amortizarea S.D.V.-urilor şi altor obiecte de inventar ■ Materiale şi piese de schimb consumate ■ Salarii şi accesorii aferente ■ Reparaţii executate de terţi şi aslte subunităţi proprii
05	Cheltuieli cu energia, combustibilul şi alte cheltuieli pentru scopuri tehnologice şi motrice ale secţiei, fermei, şantierului etc. (Această poziţie de cheltuieli nu se foloseşte dacă se utilizează articolele de calculaţie distincte: „Energie tehnologică" şi „combustibil tehnologic")	■ Valoarea energiei (electrice, aer comprimat, aburi, apă, gaze naturale etc.) folosite pentru scopuri tehnologice şi motrice, din producţie proprie şi de la terţi ■ Valoarea combustibilului şi altor materiale folosite pentru scopuri tehnologice şi motrice
06	Alte cheltuieli cu întreţinera şi funcţionarea utilajului tehnologic şi mijloacelor de transport ale secţiei, fermei, şantierului etc.	■ Cheltuieli care nu se încadrează în cuprinsul poziţiilor precedente
VI.	CHELTUIELI GENERALE ALE SECŢIEI, FERMEI, ŞANTIERULUI etc. (C.G.S.)	
a.	***Cheltuieli de interes general ale secţiei, fermei, şantierului etc.***	
07	Cheltuieli cu salariile, adaosurile şi accesoriile la salariile personalului de conducere, tehnice, economic, de altă specialitate, administrativ şi de servire, precum şi ale muncitorilor direct productivi care nu se pot identifica pe purtători de cheltuieli şi de costuri din secţii, ferme, şantiere etc.	■ Salarii şi adaosuri (indemnizaţii de conducere, sporuri, premii, concediu de odihnă) şi alte sume din fondul de salarii ■ Accesorii la salarii: contribuţia la asigurările sociale, la fondul de sănătate şi la fondul de şomaj
08	Cheltuieli cu reparaţiile curente la clădirile şi alte mijloace fixe de interes general ale secţiei, fermei, şantierului etc. (exclusiv la utilajul tehnologic şi mijloacele de transport ale acestor verigi organizatorice)	■ Consum de materiale şi piese de schimb pentru reparaţii curente executate cu forţe proprii ale secţiei, fermei, şantierului etc. ■ Costul reparaţiilor curente executate de terţi sau/şi de către secţiile auxiliare proprii ale întreprinderii
09	Cheltuieli cu reparaţiile capitale la clădiri şi alte mijloace fixe ale secţiei, fermei, şantierului etc.	■ Costul reparaţiilor capitale executate de terţi ■ Costul reparaţiilor capitale executate cu forţe proprii ale secţiei, fermei, şantierului etc. ■ Costul reparaţiilor capitale executate de către secţiile auxiliare proprii ale întreprinderii
10	Cheltuieli cu amortizarea clădirilor şi altor mijloace fixe de interes general ale secţiei, fermei, şantierului etc. (altele decît utilajele tehnologice şi mijloacele de transport)	■ Amortizarea propriu-zisă ■ Chiriile pentru clădiri şi alte mijloace fixe luate cu chirie echivalente cu amortizarea
11	Cheltuieli pentru cercetări, încercări, experimente, standardizări, studii, proiecte, creaţii, invenţii, inovaţii privind activitatea secţiei, firmei, şantierului etc.	■ Materiale consumate ■ Salarii şi accesorii ale muncitorilor şi personalului de laborator ■ Amortizarea obiectelor de inventar şi mijloacelor fixe folosite în acest scop ■ Lucrări executate de terţi şi alte subunităţi proprii ale întreprinderii ■ Taxe de brevet, expertize, cercetări, filme de propagandă, schimb de experienţă etc.
12	Cheltuieli cu deplasările, detaşările şi transferările în ţară ale secţiei, fermei, şantierului etc.	■ Cheltuieli de transport ■ Diurnă de deplasare ■ Cheltuieli de cazare

Scanned with OKEN Scanner

13	Cheltuieli cu funcţionarea mijloacelor de transport uşor ale secţiei, fermei, şantierului etc.	■ Materiale şi piese de schimb consumate pentru întreţinerea şi reparaţiile de orice fel executate cu forţe proprii ■ Costul reparaţiilor de orice fel executate de terţi sau de secţiile auxiliare proprii ■ Combustibil şi lubrifianţi, respectiv nutreţuri pentru transportul hipo
14	Cheltuieli privind perisabilităţile în cadrul normelor aprobate	■ Pierderi normale la mijloacele circulante materiale ale secţiei, fermei, şantierului etc
15	Cheltuieli cu protecţia muncii în secţie, fermă, şantier etc.	■ Cheltuieli cu tehnica securităţii muncii ■ Cheltuieli cu ventilaţie de protecţia muncii ■ Cheltuieli cu măsuri şi materiale igienico-sanitare ■ Cheltuieli cu echipamentul de protecţie ■ Cheltuieli cu echipamentul de lucru ■ Cheltuieli cu alimentaţia de protecţie ■ Cheltuieli cu cercetările şi proiectările privind protecţia muncii ■ Cheltuieli cu învăţământul de protecţia muncii ■ Cheltuieli cu propaganda si protecţia muncii
16	Cheltuieli cu protecţia mediului înconjurător în secţie, fermă, şantier etc.	■ Cheltuieli cu prevenirea şi combaterea poluării mediului înconjurător ■ Cheltuieli cu protecţia mediului natural ■ Cheltuieli cu exploatarea resurselor naturale ■ Cheltuieli cu cercetarea – dezvoltarea protecţiei mediului înconjurător ■ Cheltuieli cu educaţia şi instruirea privind mediul înconjurător ■ Cheltuieli cu administrarea generală a mediului înconjurător
17	Alte cheltuieli de interes general ale secţiei, fermei, şantierului etc.	■ Cheltuieli care nu se încadrează în poziţiile de mai sus
b.	***Cheltuieli administrativ-gosdpodăreşti ale secţiei, fermei, şantierului etc***	
18.	Cheltuieli cu întreţinerea şi curăţirea clădirilor şi altor mijloace fixe administrativ-gospodăreşti ale secţiei, fermei, şantierului etc.	■ Materiale consumate pentru întreţinerea şi curăţirea clădirilor, a maşinilor de scris, de multiplicat, de calcul etc, mobilierului şi inventarului gospodăresc ■ Becuri şi corpuri de iluminat pentru clădiri şi spaţii exterioare
19.	Cheltuieli cu amortizarea, întreţinerea şi repararea obiectivelor de inventar cu caracter administrativ-gospodăresc ale secţiei, fermei, şantierului etc	■ Amortizarea obiectelor de inventar ■ Materiale consemnate pentru întreţinerea şi repararea obiectelor de inventar ■ Alte cheltuieli
20.	Cheltuieli pentru încălzitul secţiilor, fermelor, şantierelor etc.	■ Combustibil de orice fel ■ Energie termică din centrala proprie sau de la terţi
21.	Cheltuieli cu energia electrică pentru iluminat şi forţă motrice în scopuri administrativ-gospodăreşti ale secţiei, fermei, şantierului etc.	■ Energie electrică pentru iluminat, produsă de centrala proprie a întreprinderii sau/şi de la terţi. ■ Energia electrică folosită ca forţă motrice în scop administrativ-gospodăresc (ascensoare, pompe pentru hidrofoare, maşini şi instalaţii electrice de calcul şi informatică, maşini de scris electrice etc.)
22.	Cheltuieli cu apa, canal, salubritate pentru nevoi administrativ-gospodăreşti ale secţiei, fermei, şantierului etc.	■ Apa obţinută cu forţe proprii sau de la terţi folosită pentru consumul personalului, curăţenia locului de muncă, întreţinerea spaţiilor exterioare, inclusiv a spaţiilor verzi
23.	Cheltuieli cu furniturile de birou pentru nevoile secţiei, fermei, şantierului etc.	■ Rechizite, imprimate, materiale pentru birou, inclusiv hîrtie ozalid, calc, foto, xerox
24.	Cheltuieli cu reviste, cărţi, publicaţii şi abonamente pentru nevoile secţiei, fermei, şantierului etc.	■ Cărţi procurate din fondul activităţii de bază; ■ Reviste de specialitate; ■ Buletine oficiale de uz intern; ■ Cataloage de preţuri de clasificare a ramurilor, produselor, mijloacelor fixe etc. ■ Colecţii de acte normative, norme interne, STAS-uri etc.

Scanned with OKEN Scanner

25.	Cheltuieli P.T.T.R. ale secţiei, fermei, şantierului etc.	■ Cheltuieli cu expedierea corespondenţei (mărci poştale, taxe, imprimate poştale); ■ Cheltuieli cu expedierea telegramelor, telexurilor; ■ Abonamente pentru centrale şi posturi telefonice, interfon etc. ■ Cheltuieli privind convorbirile telefonice adiţionale şi interurbane ■ Abonamente pentru radio, televiziune, radioficare, staţii de amplificare
26.	Cheltuieli cu lucrările şi serviciile de birou ale secţiei, fermei, şantierului etc.	■ Costul lucrărilor pentru legatul actelor efectuate de terţi; ■ Costul lucrărilor de dactilografiere, multiplicare etc. executate de terţi; ■ Costul expertizelor contabile şi tehnice dispuse de organele în drept; ■ Costul anunţurilor prin presă, fotografii, afişe, radio, televiziune etc. pentru activitatea de producţie, aprovizionare, ocuparea locurilor de muncă vacante etc.
27.	Alte cheltuieli administrativ-gospodăreşti ale secţiei, fermei, şantierului etc.	■ Taxa de coşerit; ■ Cheltuieli pentru curăţenia spaţiilor construite, executate de terţi; ■ Cheltuieli pentru mutarea inventarului administrativ-gospodăresc, arhivei etc. efectuate de terţi;
c.	***Cheltuieli neproductive ale secţiei, fermei, şantierului etc***	
28.	Pierderi din întreruperi din cauze interne ale secţiei, fermei, şantierului etc.	■ Salarii şi accesorii pe timpul întreruperii producţiei; ■ Cheltuieli cu energia şi combustibilul în timpul întreruperii activităţii;
29.	Lipsuri de inventar la mijloace circulante materiale ale secţiei, fermei, şantierului etc. peste normele legale de perisabilitate	■ Scăzăminte peste normele legale de perisabilitate, pe baza aprobării organelor în drept
30.	Alte cheltuieli neproductive ale secţiei, fermei, şantierului etc.	■ Cheltuieli care nu se încadrează în poziţiile de mai sus
B_3	COST DE SECŢIE, FERMĂ, ŞANTIER etc. ($B_1 + B_2$)	
VII	CHELTUIELI GENERALE DE ADMINISTRAŢIE ALE ÎNTREPRINDERII (C.G.A.)	***Anexa nr.2.5***
	Cheltuieli de interes general al întreprinderii	
01	Cheltuieli cu salariile, adaosurile şi accesoriile la salariile personalului de conducere, tehnic, economic, de altă specialitate, administrativ, de servire şi pază al unităţii (exclusiv personalul din secţii, ferme, şantiere etc.)	■ Salarii şi adaosuri (indemnizaţii de conducere, sporuri, premii, indemnizaţii de concediu şi alte sume din fondul de salarii); ■ Accesorii la aceste salarii: contribuţia unităţii la asigurările sociale, la fondul de sănătate şi la fondul de şomaj
02.	Cheltuieli cu reparaţii curente la clădiri şi alte mijloace fixe de interes general ale unităţii	■ Costul reparaţiilor curente, executate de subunităţile proprii sau şi de terţi, la clădirile, maşinile şi instalaţiile de calcul şi informatică, mobilierul şi inventarul gospodăresc
03	Cheltuieli cu reparaţiile capitale la mijloacele fixe de interes general ale unităţii	■ Costul lucrărilor de reparaţii capitale executate cu forţe proprii sau ale terţilor
04	Cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe de interes general ale unităţii	■ Amortizarea propriu-zisă ■ Chirii plătite sau datorate echivalente amortizărilor
05	Cheltuieli pentru cercetări, încercări, experienţe, standardizări, studii, proiecte, creaţii, invenţii şi inovaţii de interes general al unităţii	■ Costul materialelor consumat în laboratoarele unităţii pentru încercări, experienţe, probe, creaţii etc. ■ Amortizarea instrumentelor şi sculelor folosite pentru încercări, experienţe, creanţe etc. ■ Costul lucrărilor pentru realizarea planului de calitate a producţiei şi planul de cercetare ştiinţifică, executate de subunităţile unităţii sau/şi de terţi; ■ Cheltuieli privind invenţiile şi inovaţiile care nu se concretizează sau nu se referă la anumite obiective (exemplu: taxe de brevet, expertize, cercetări, filme propagandistice, schimburi de experienţă etc.

Scanned with OKEN Scanner

06	Cheltuieli pentru protecţia muncii cu caracter general al unităţii	■ Cheltuieli cu tehnica securităţii muncii ■ Cheltuieli cu ventilaţia de protecţia muncii ■ Cheltuieli cu măsuri şi materiale igienico-sanitare ■ Cheltuieli cu echipamentul de protecţie ■ Cheltuieli cu echipamentul de lucru ■ Cheltuieli cu alimentaţia de protecţie ■ Cheltuieli cu cercetări, proiectări privind protecţia muncii ■ Cheltuieli cu învăţământul de protecţia muncii ■ Cheltuieli cu propaganda şi instructajul de protecţia muncii
07	Cheltuieli cu protecţia mediului înconjurător de interes general al unităţii	■ Cheltuieli cu prevenirea şi combaterea poluării mediului înconjurător ■ Cheltuieli cu protecţia mediului natural ■ Cheltuieli cu exploatarea resurselor naturale ■ Cheltuieli de cercetare-dezvoltare privind protecţia mediului înconjurător ■ Cheltuieli cu administraţia generală a mediului înconjurător
08	Cheltuieli cu dobînzile şi operaţiile bancare ale unităţii	■ Dobînzi plătite sau datorate care se includ în costuri ■ Speze bancare (comisioane, taxe etc.)
09	Cheltuieli pt. prelucrarea mecanizată şi automatizată a informaţiilor economice	■ Cheltuieli de proiectare şi implementare a sistemelor informatice ■ Cheltuieli specifice funcţionării compartimentului informatică (rechizite şi imprimate, panglici, hîrtie, dischete etc.) ■ Amortizarea, întreţinerea şi reparaţiile maşinilor şi instalaţiilor proprii de prelucrare mecanizată şi automatizată a informaţiilor economice ■ Salarii, adaosuri şi accesorii la salariile personalului din compartimentul de informatică
10.	Perisabilităţi în cadrul normelor aprobate la nivelul întreprinderii	■ Perisabilităţi la stocurile de mijloace circulante materiale care nu pot fi localizate pe secţii, ferme, şantiere etc.
11.	Alte cheltuieli generale de administraţie ale întreprinderii	■ Cheltuieli cu paza unităţii; ■ Cheltuieli cu transportul personalului la şi de la locul de muncă; ■ Cheltuieli cu transportul materialelor, produselor, mărfurilor, de la locul de depozitare la locul de producţie, între depozitele, magaziile, secţiile, fermele, şantierele unităţii; ■ Cheltuieli cu demontarea, transportul şi remontarea mijloacelor fixe mutate de la o subunitate la alta a unităţii, dacă nu sînt finanţate din alte fonduri; ■ Cheltuieli pentru prevenirea calamităţilor naturale; ■ Taxe pentru verificarea şi marcarea aparatelor de măsură şi cîntărire; ■ Cheltuieli cu deratizarea şi dezinsecţiile; ■ Cheltuieli cu impozitul pe clădiri; ■ Cheltuieli cu prime de asigurare; ■ Cheltuieli cu analize reziduale; ■ Cheltuieli cu inventarierea bunurilor; ■ Alte cheltuieli necuprinse în poziţiile de mai sus
b.	***Cheltuieli administrativ-gospodăreşti ale unităţii***	
12.	Cheltuieli de birou ale întreprinderii	■ Rechizite, imprimate, materiale pentru birou, inclusiv hîrtie de ozalid, calc, foto şi xerox; ■ Cheltuieli pentru legatul actelor efectuate prin terţi; ■ Lucrări de dactilografiere, multiplicare etc. efectuate prin terţi; ■ Expertize contabile şi tehnice dispuse de organele în drept; ■ Cheltuieli cu anunţurile prin presă, fotografii, afişe, radio, televiziune etc., pentru activitatea de producţie, aprovizionare, ocuparea locurilor vacante
13	Cheltuieli pentru cărţi, reviste, publicaţii şi abonamente de interes	■ Cărţi procurate din fondul activităţii de bază; ■ Reviste de specialitate;

Scanned with OKEN Scanner

	administrativ-gospodăresc al unităţii	■ Buletine oficiale de uz intern; ■ Cataloage de preţuri, de clasificare a ramurilor, a produselor, a mijloacelor fixe etc.; ■ Colecţii de acte normative, STAS-uri, norme interne etc.
14	Cheltuieli P.T.T.R. ale unităţii	■ Cheltuieli cu expedierea corespondenţei (mărci poştale, taxe, imprimate poştale); ■ Cheltuieli cu expedierea telegramelor; ■ Cheltuieli cu telexul; ■ Abonamente pentru centrale şi posturi telefonice, interfon etc. ■ Cheltuieli privind convorbirile telefonice adiţionale şi interurbane şi internaţionale; ■ Abonamente pentru radio, televiziune, radioficare, staţii de amplificare
15	Cheltuieli cu deplasările, detaşările şi transferurile în ţară ale personalului unităţii	■ Cheltuieli cu transportul în interiorul localităţii de reşedinţă cu mijloace de transport în comun, inclusiv abonamente folosite în acest scop, precum şi transportul cu taximetru; ■ Cheltuieli de transport pe calea ferată, cu mijloace de transport auto, aeriene şi navale în interes de serviciu (deplasări şi detaşări) între localităţi, inclusiv costul foilor de drum (bilete de călătorie bianco), achiziţionate cu plata prin bancă; ■ Cheltuieli cu transportul personalului transferat în interes de serviciu, precum şi a membrilor familiei şi bunurilor aparţinînd acestora; ■ Diurne de deplasare; ■ Cheltuieli de cazare şi indemnizaţii pentru neasigurarea cazării; ■ Indemnizaţii de detaşare şi transferare
16	Cheltuieli cu deplasările în străinătate ale personalului unităţii	■ Cheltuieli cu transportul pe calea ferată, mijloace de transport auto, aeriene şi navale pentru delegaţii în interes de serviciu în străinătate; ■ Cheltuieli pentru cazare în străinătate; ■ Cheltuieli pentru diurne şi indemnizaţii legale privind delegaţiile în străinătate; ■ Taxe pentru viza paşapoartelor etc.
17	Cheltuieli pt. funcţionarea mijloacelor de transport uşor ale întreprinderii	■ Cheltuieli pentru funcţionarea, întreţinerea şi reparaţiile de orice fel la mijloace de transport uşor auto sau cu tracţiune animală, utilizate pentru deplasarea personalului de conducere şi a celorlalte persoane, executate prin secţii proprii specializate sau prin terţi; ■ Carburanţi, respectiv nutreţuri; ■ Lubrifianţi; ■ Materiale şi piese de schimb (inclusiv anvelope şi camere) pentru întreţinere, revizii tehnice şi reparaţii curente ce se execută prin forţe proprii
18	Cheltuieli cu amortizarea, întreţinerea şi repararea obiectelor de inventar cu caracter administrativ-gospodăresc al unităţii	■ Amortizarea obiectelor de inventar cu caracter administrativ-gospodăresc; ■ Întreţinerea şi repararea obiectelor de inventar cu caracter administrativ-gospodăresc (materiale, manoperă etc.)
19	Cheltuieli pentru încălzit administrativ-gospodăresc al unităţii	■ Combustibil de orice fel; ■ Energie termică, din centrala proprie sau de la terţi
20	Cheltuieli cu energie electrică pentru iluminat şi forţa motrice în scopuri administrativ-gospodăreşti ale unităţii	■ Energie electrică de la terţi sau din centrala proprie, folosită pentru iluminat; ■ Energie electrică de la terţi sau din centrala proprie folosită ca forţă motrice în scopuri administrativ-gospodăreşti (ascensoare, pompe pentru hidrofoare, maşini şi instalaţii electrice de calcul şi contabilizare, maşini de scris electrice etc.)
21	Cheltuieli cu apă, canal, salubritate pentru nevoi gospodăreşti şi administrative ale unităţii	■ Apă consumată de la terţi şi din surse proprii pentru nevoi administrativ-gospodăreşti (apa pentru consumul personalului, curăţenia locurilor de muncă, întreţinerea spaţiilor verzi); ■ Taxele de canalizare, salubrizare şi gunoi

Scanned with OKEN Scanner

22	Alte cheltuieli pentru întreţinere şi gospodăreşti ale unităţii	■ Lucrările de întreţinere a maşinilor de calcul şi contabilizare, maşinilor de scirs, de multiplicat şi altor maşini administrativ-gospodăreşti executate de terţi; ■ Taxe de coşerit; ■ Cheltuieli pentru curăţenia spaţiilor construite, efectuate prin terţi; ■ Cheltuieli pentru mutarea inventarului administrativ-gospodăresc, arhivei etc. efectuat prin terţi
c.	***Cheltuieli neproductive din sectorul administrativ-gospodăresc al unităţii***	
23	Pierderi din întreruperi din cauze externe ale unităţii	■ Salariile şi accesoriile acestora ale muncitorilor cuvenite legal pe timpul întreruperii producţiei sau a altor activităţi economice; ■ Energie şi combustibil consumateîn timpul întreruiperii producţiei sau a altor activităţi economice
24	Pierderi din lipsuri de inventar la mijloace circulante peste normele legale de perisabilităţi ale unităţii	■ Lipsuri de materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar, produse, mărfuri etc., peste normele legale de perisabilităţi care nu se datorează vinovăţiei cuiva, pe baza aprobării organelor competente
25	Alte cheltuieli neproductive administrativ-gospodăreşti ale unităţii	■ Valoarea materiilor prime, materialelor consumabile, obiectelor de inventar din depozit, produselor etc., casate în conformitate cu prevederile legale; ■ Diferenţe dintre preţurile legale şi cele stabilite în urma declasării materiilor şi materialelor; ■ Diferenţe dintre costurile efective şi preţul stabilit în urma clasării semifabricatelor şi produselor finite ■ Cheltuieli de judecată şi arbitraj neimputabile unor persoane vinovate etc.
d.	***Cheltuieli generale ale întreprinderii care nu afectează costurile***	
26	a) Cheltuieli financiare şi excepţionale care nu afectează costurile	■ Dobînzi aferente creditelor; ■ Amenzi şi penalităţi; ■ Donaţii în scop umanitar; ■ Pierderi din debitori insolvabili; ■ Locaţii şi penalizări; ■ Pierderi din creanţe respinse de organele judecătoreşti ■ Cheltuieli privind apărarea civilă ■ Comisionul datorat întreprinderii de comerţ exterior
27	b) Cheltuieli sociale care nu afectează costurile	■ Cheltuieli pentru bilete de odihnă şi tratament ■ Cheltuieli pentru grădiniţe şi creşe ; ■ Cheltuieli pentru cantină; ■ Cheltuieli pentru cămine de nefamilişti; ■ Cheltuieli pentru dispensare medicale; ■ Cheltuieli pentru dotarea formaţiunilor sanitare; ■ Cheltuieli pentru alte acţiuni sociale;
28	c) Alte cheltuieli care nu afectează costurile	■ Cheltuieli cu pregătirea cadrelor; ■ Cheltuieli social-cultural-sportive; ■ Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate; ■ Cota de cheltuieli pentru cercetare-dezvoltare; ■ Impozit pe profit
B_4	COST DE ÎNTREPRINDERE (B_3 + VII)	
C	NOMENCLATORUL CHELTUIELILOR DE DESFACERE	***Anexa nr.2.6.***
C_1	CHELTUIELI DE DESFACERE A PRODUSELOR	
VIII	CHELTUIELI DE DESFACERE A PRODUSELOR LA INTERN	
01	Cheltuieli de transport şi manipulare a produselor livrate clienţilor interni	■ Cheltuieli de transport, încărcare şi descărcare efectuate cu mijloace proprii sau ale terţilor, de la depozitul unităţii pînă la locul de predare a produselor la clienţi stabilit prin condiţia de franco ■ Salarii, adaosuri şi accesorii la salariile personalului care execută operaţii de manipulare, expediţie şi transport;

Scanned with OKEN Scanner

02	Cheltuieli de ambalare a produselor supuse livrării la clienţi	■ Valoarea ambalajelor nerestituibile incluse în preţul produselor şi materiale de ambalat (hîrtie, sfoară, cuie, benzi balot, banderole, etichete, inscripţionări, sigile etc.); ■ Salarii, adaosuri şi accesorii la salariile personalului care execută operaţiile de ambalat
03	Cheltuieli de reclamă şi publicitate	■ Cheltuieli pentru acţiuni de reclamă şi publicitate prin tipărituri periodice şi neperiodice (reviste, cataloage, prospecte, afişe, ghiduri comerciale etc.), precum şi realizarea de panouri, fotografii, ştraifuri şi alte acţiuni asemănătoare; ■ Cheltuieli pentru anunţuri publicitare prin presă, radio, televiziune şi cinematografie, inclusiv realizarea de filme publicitare cu caracter tehnic sau documentar, precum şi cu realizarea de dispozitive ■ Cheltuieli cu organizarea de manifestări expoziţionale, demonstraţii, parada modei, acţiuni de relaţii publice (oferirea de mesaje publicitare delegaţiilor străine, ziariştilor, agenţilor vînzător etc.); ■ Cheltuieli de participare la tîrguri şi expoziţii interne şi internaţionale (finisaje, ambalaje, recondiţionări, manipulări, dobînzi la creditele pentru produsele trimise la tîrguri şi expoziţii, transportul pe parcurs intern, salarii, adaos şi accesorii aferente ale delegaţiilor proprii, efectuarea probelor şi demonstraţiilor, costul exponatelor distribuite consumatorilor pentru testare, întreţinerea şi amortizarea amenajărilor pentru expunere, reparaţii şi retuşuri la exponatele întoarse de la tîrguri şi expoziţii, contribuţia la Camera de Comerţ şi Industrie a României şi altele
04	Alte cheltuieli de desfacere a produselor la intern	■ Cheltuieli necuprinse la poziţiile de mai sus
B_5	COSTUL COMPLET COMERCIAL AL PRODUSELOR LA INTERN (B_4 + VIII)	
IX	CHELTUIELI DE DESFACERE A PRODUSELOR LA EXPORT	
01	Cheltuieli de transport pe parcurs intern, manipulare, depozitare, sortare, recondiţionare şi vămuire a produselor livrate la export	■ Cheltuieli cu transportul feroviar, naval, auto şi aerian, pînă la frontiera română sau portul de încărcare românesc al produselor livrate la export, peste cele aferente condiţiilor de franco legal stabilite; ■ Cheltuieli cu manipulare, încărcarea şi descărcarea produselor în si din mijloacele de transport, peste cele aferente condiţiilor de franco legal stabilite ■ Cheltuieli cu operaţiile de sortare şi recondiţionare a produselor, efectuate în gări şi porturi; ■ Cheltuieli cu transportul produselor în incinta porturilor ■ Cheltuieli pentru depozitarea produselor pe terenuri, în magazii şi hambare, în gări şi porturi ■ Cheltuieli cu operaţiile de transbordare în proturi a produselor în nave; ■ Comisioanele percepute pentru operaţii de expediţie internaţionale şi de vămuire a produselor livrate la export; ■ Tarifele, comisioanele şi taxele percepute unităţilor economice pentru: întocmirea documentelor internaţionale de transport, eliberarea certificatelor pentru confirmarea transporturilor, furnizarea de date în legătură cu trecerea peste frontieră a mijloacelor de transport, primirea la frontieră a produselor sosite cu mijloace de transport auto şi reexpedierea lor cu mijloace de transport feroviare etc.
02	Perisabilităţi în limita normelor aprobate la produsele livrate la export	■ Perisabilităţi legale stabilite efectiv pe timpul transportului şi depozitării la produsele exportate

Scanned with OKEN Scanner

03	Alte cheltuieli de desfacere a produselor la export	■ Cheltuieli legate de desfacerea produselor la export, necuprinse în poziţiile de mai sus;
04	Cheltuieli neproductive la export	■ Lipsuri de produse peste normele legale de persiabilităţi, care nu se datoresc vinovăţiei cuiva, pe baza aprobării organelor competente.
B_6	COST COMPLET (COMERCIAL) AL PRODUSELOR LA EXPORT (B_5 + IX)	
C_2	*Anexa nr.2.7.* CHELTUIELI DE DESFACERE A MĂRFURILOR PRIN UNITĂŢI COMERCIALE OPERATIVE (MAGAZINE, DEPOZITE, UNITĂŢI DE ALIMENTAŢIE PUBLICĂ ETC.)	
a.	Cheltuieli specifice activităţii unităţilor comerciale operative	
01	Costul de achiziţie al mărfurilor vîndute	■ Preţul de cumpărare al mărfurilor vîndute; ■ Cheltuieli de transport-aprovizionare aferente mărfurilor vîndute
02	Cheltuieli cu salariile, adaosurile şi accesoriile aferente salariilor personalului din unităţile comerciale operative	■ Salarii şi adaosuri la salarii; ■ Contribuţii la asigurările sociale ■ Contribuţia la fondul de sănătate; ■ Contribuţia la fondul de şomaj;
03	Cheltuieli cu depozitarea, păstrarea şi pregătirea desfacerii mărfurilor	■ Cheltuieli pentru păstrarea, conservarea şi protejarea mărfurilor contra alterării: gheaţă şi energie electrică folosite la instalaţiile de răcire; ■ Cheltuieli pentru pregătirea desfacerii mărfurilor: operaţii de retuş, sortare, preambalare şi ambalare etc.; ■ Cheltuieli pentru analize şi probe de mărfuri; ■ Cheltuieli cu manipularea mărfurilor; ■ Cheltuieli pentru asigurarea mărfurilor pe timpul depozitării; ■ Cheltuieli pentru verificarea şi marcarea utilajelor şi dispozitivelor de ridicat, transport şi cîntărit
04	Cheltuieli pt. însilozarea legumelor şi fructelor şi depozitarea cerealelor şi plantelor tehnice	■ Cheltuieli cu pregătirea însilozării legumelor în pămînt: curăţirea terenului, săparea şanţurilor, învelirea cu paie sau coceni, confecţionarea canalelor de aerisire; ■ Cheltuieli cu materialele folosite pentru însilozarea legumelor în pămînt: grătare, guri de aerisire, paie, coceni, rogojini etc; ■ Cheltuieli cu lopătarea cerealelor şi aerisirea plantelor tehnice etc.
05	Cheltuieli specifice alimentaţiei publice	■ Combustibil consumat pentru nevoile băcătăriilor în unităţile de alimentaţie publică; ■ Cheltuieli ocazionate de desfacerea mărfurilor: costul condimentelor, şerveţelelor, scobitorilor etc. care se servesc gratuit; ■ Cheltuieli cu întreţinerea utilajelor frigorifice
06	Cheltuieli cu amortizarea, repararea şi întreţinerea obiectelor de inventar din unităţile operative de alimentaţie publică	■ Cheltuieli ocazionate de spălatul şi reparatul îmbrăcămintei de serviciu, lenjeriei de masă şi inventarului specific; ■ Cheltuieli pentru spoitul vaselor şi argintatul tacîmurilor şi veselei; ■ Cheltuieli pentru acoperirea spargerilor la veselă şi sticlărie şi a riscului comercial la tacîmuri; ■ Cheltuieli cu amortizarea obiectelor de inventar din unităţilşe operative de alimentaţie publică
07	Cheltuieli cu ambalajele din unităţile comerciale operative	■ Amortizarea ambalajelor de natura obiectelor de inventar; ■ Diferenţe dintre preţul de cumpărare şi cel obţinut din valorificarea ambalajelor de transport ajunse la limita de folosinţă; ■ Cheltuieli pentru recuperarea ambalajelor de sticlă de la populaţie; ■ Perisabilităţi la ambalaje din sticlă recuperate, pe timpul transportului, manipulării şi depozitării; ■ Hîrtie şi materiale de ambalajt; ■ Cheltuieli cu transportul ambalajelor; ■ Alte cheltuieli din operaţiuni cu ambalaj
08	Cheltuieli cu perisabilităţi la mărfuri în limita normelor stabilite	■ Perisabilităţi la mărfuri legal stabilite pe timpul transportului, păstrării şi desfacerii mărfurilor în limita pierderilor efectiv constatat
09	Cheltuieli cu perisabilităţile la mărfuri peste normele stabilite	■ Perisabilităţi la mărfuri peste normele stabilite, care pot fi imputate;

Scanned with OKEN Scanner

		■ Scăzăminte în volumul cantitativ al mărfurilor pe timpul transportului şi al depozitării ca urmare a evaporării, volatilizării, uscării, precum şi scăzăminte provenite din desprinderea pământului, a corpurilor străine, foilor şi cojilor uscate, fărâmiţării sau spargerii, îndeosebi la legume, fructe, cereale şi alte produse agricole
10	Cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe din unităţile comerciale operative	■ Cheltuieli cu amortizarea organizării; ■ Cheltuieli cu chiriile plătite sau datorate pentru mijloace fixe luate cu chirie, echivalente cu amortizarea
11	Cheltuieli cu reparaţiile capitale la mijloacele fixe din unităţile comerciale operative	■ Costul reparaţii capitale executate de terţi; ■ Costul reparaţiilor capitale executate de secţiile auxiliare proprii sau cu forţe proprii ale unităţii operative
12	Cheltuieli cu întreţinerea, curăţenia, reparaţii curente şi revizii tehnice la mijloacele fixe ale unităţilor comerciale operative	■ Materiale şi piese de schimb consumate; ■ Salarii şi accesorii aferente; ■ Lucrări executate de terţi; ■ Lucrări executate de alte subunităţi proprii ale întreprinderii
13	Cheltuieli de publicitate şi reclamă comercială ale unităţii operative	■ Cheltuieli pentru reclama comercială şi publicitate necesare în desfăşurarea activităţii comerciale
14	Cheltuieli cu transferul, mişcarea şi distribuţia mărfurilor între unităţile comerciale operative ale aceleiaşi întreprinderi	■ Cheltuieli cu transportul mărfurilor efectuat cu mijloace proprii sau ale terţilor; ■ Cheltuieli cu însoţitorii mărfurilor ■ Cheltuieli de manipulare (încărcare, descărcare şi cîntărire)
15	Cheltuieli cu transportul şi expedierea mărfurilor livrate clienţilor din unităţile operative	■ Cheltuieli cu transportul mărfurilor, cu mijloace proprii sau ale terţilor de la locul de colectare sau depozitare pînă la vagon sau vas; ■ Cheltuieli pentru amenajarea vagoanelor sau altor mijloace de tansport a mărfurilor livrate; ■ Cheltuieli de manipulare (încărcare, descărcare, cîntărire) şi însoţitorii mărfurilor livrate; ■ Taxe de recartarea, manevrarea, joncţionarea vagoanelor; ■ Taxe pentru amenajarea vagoanelor, vaselor, certificate fito-sanitare, sanitar-veterinare, traversare conducte etc. ■ Chirii pentru linii de cale ferată şi întreţinerea liniilor de cale ferată internă ale bazelor şi depozitelor etc.
16	Cheltuieli pentru amenajarea şi demontarea depozitelor de mărfuri temporare	■ Cheltuieli cu amenajarea, demontarea şi remontarea depozitelor temporare pentru mărfuri, precum şi cu reparaţiile curente şi reviziile tehnice la aceste depozite
17	Alte cheltuieli specifice activităţii unităţilor comerciale operative	■ Cheltuieli cu inventarierea mărfurilor; ■ Comisioane achizitori; ■ Cheltuieli pentru analize şi expertize la mărfuri, inclusiv valoarea mărfurilor date la analiză şi a mostrelor eliberate
b.	***Cheltuieli de interes general ale unităţilor comerciale operative***	
18	Cheltuieli cu protecţia muncii în unităţile comerciale operative	■ Cheltuieli cu tehnica securităţii muncii; ■ Cheltuieli cu ventilaţia de protecţia muncii; ■ Cheltuieli cu măsuri şi materiale igienico-sanitare; ■ Cheltuieli cu echipamentul de lucru; ■ Cheltuieli cu echipamentul de protecţie; ■ Cheltuieli cu cercetările şi proiectările privind protecţia muncii; ■ Cheltuieli cu învăţământul de protecţia muncii; ■ Cheltuieli cu alimentaţia de protecţia muncii; ■ Cheltuieli cu propaganda de protecţia muncii;

Scanned with OKEN Scanner

19	Cheltuieli cu protecţia mediului înconjurător în unităţile operative	■ Cheltuieli cu prevenirea şi combaterea poluării mediului înconjurător: ■ Cheltuieli cu protecţia mediului natural; ■ Cheltuieli cu exploatarea resurselor naturale; ■ Cheltuieli cu cercetarea-dezvoltarea protecţiei mediului înconjurător; ■ Cheltuieli cu educaţia şi instruirea privind mediul înconjurător; ■ Cheltuieli cu administrarea generală a mediului înconjurător
20	Cheltuieli cu delegările, detaşările şi transferările în ţară ale personalului din unităţile operative	■ Cheltuieli de transport; ■ Diurnă de deplasare; ■ Cheltuieli de cazare
21	Cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea mijloacelor de transport uşor ale unităţilor comerciale operative	■ Materiale şi piese de schimb consumate pentru întreţinerea şi reparaţiile de orice fel executate cu forţe proprii; ■ Costul reparaţiilor de orice fel executate de terţi sau de secţiile auxiliare ale întreprindeii; ■ Combustibil şi lubrifianţi, respectiv, nutreţuri şi aşternut pentru animale de transport uşor
22	Cheltuieli pentru cercetări, încercări, experienţe, standardizări, studii, proiecte, creaţii, invenţii şi inovaţii pentru nevoile unităţilor comerciale operative	■ Materiale consumate în laboratoarele unităţilor comerciale operative pentru încercări, experienţe, probe, operaţii etc.; ■ Amortizarea instrumentelor şi scolelor folosite pentru încercări, experienţe, creaţii etc.; ■ Costul lucrărilor privind realizarea planului de calitate a producţiei şi planului de cercetare ştiinţifică executate de secţiile auxiliare ale întreprinderii sau de terţi; ■ Taxe de brevete, expertize, cercetări şi filme propagandistice, schimburi de experimente etc.
23	Cheltuieli pt. prelucrarea mecanizată şi automatizată a informaţiilor economice ale unităţilor comerciale operative	■ Cheltuieli de proiectare şi implementare a lucrărilor de prelucrare mecanizate şi automatizate a datelor informaţionale economice; ■ Lucrări din acest domeniu executate de terţi; ■ Cheltuieli specifice necesare funcţionării aparaturii informatice (rechizite şi imprimate, hîrtie de imprimat, panglici, dischete etc.); ■ Amortizarea, întreţinerea şi repararea maşinilor şi instalaţiilor din domeniu
24	Cheltuieli cu dobînzile şi spezele bancare ale unităţilor comerciale operative	■ Dobînzi plătite sau datorate, care se includ în cheltuielile de circulaţie a mărfurilor din unităţile economice operative; ■ Comisioane şi taxe bancare
25	Alte cheltuieli de interes general ale unităţilor comerciale operative	■ Cheltuieli cu paza unităţilor comerciale operative (inclusiv cu paza contra incendiilor); ■ Chetluieli cu deratizarea şi deparazitarea unităţilor comerciale operative; ■ Taxe pentru verificarea şi marcarea aparatelor de măsurat şi cîntărit; ■ Impozitul pe clădiri şi primele de asigurare; ■ Cheltuieli cu demontarea, transportul şi montarea mijloacelor fixe mutate
c.	Cheltuieli administrativ-gospodăreşti ale unităţilor comerciale operative	
26	Cheltuieli cu furniturile de birou ale unităţilor comerciale perative	■ Rechizite şi imprimate; ■ Materiale pentru birou, inclusiv hîrtie de ozalid, calc, foto, xerox
27	Cheltuieli pentru cărţi, reviste, publicaţii şi abonamente necesare unităţilor comerciale operative	■ Valoarea cărţilor care se procură din fondurile activităţii de bază; ■ Valoarea revistelor de specialitate cumpărate; ■ Costul buletinelor oficiale de uz intern, a cataloagelor de preţuri, de clasificare a ramurilor, produselor, mijloacelor fixe; ■ Costul colecţiilor de acte normative, STAS-uri, norme interne etc.
28	Cheltuieli de P.T.T.R. ale unităţilor comerciale operative	■ Cheltuieli pentru expedidrea corespondenţei (mărci poştale, taxe şi imprimate poştale etc.); ■ Cheltuieli cu expedierea telegramelor; ■ Cheltuieli de telex; ■ Abonamente pentru centrale şi posturi telefonice;

Scanned with OKEN Scanner

		■ Cheltuieli cu interfonul; ■ Cheltuieli pentru convorbirile telefonice adiţionale, interurbane şi internaţionale; ■ Abonamente pentru radio, televiziune, radioficare, staţii de amplificare
29	Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări a personalului din unităţile comerciale operative, în ţară şi străinătate	■ Cheltuieli cu transportul în interiorul localităţii de reşedinţă, cu mijloace de transport în comun, inclusiv abonamentele folosite în acest scop; precum şi transportul cu taximetrele; ■ Cheltuieli de transport între localităţi, pe calea ferată, cu mijloace auto, aeriene şi navale, inclusiv costul foilor de drum achiziţionate în prealabil; ■ Cheltuieli de transport al personalului transferat în interes de serviciu şi a membrilor de familie şi bunurilor aparţinînd acestora; ■ Diurne de deplasare; ■ Cheltuieli de cazare şi indemnizaţii pentru neasigurării cazării; ■ Indemnizaţii pentru detaşare şi transfer
30	Cheltuieli pentru încălzitul unităţilor comerciale operative	■ Combustibil de orice fel; ■ Energia termică furnizată de centrala proprie sau terţi
31	Cheltuieli cu energia electrică pentru iluminat şi forţe motrice în sporuri administrativ-gospodăreşti ale unităţilor comerciale operative	■ Energia electrică folosită pentru iluminat, furnizate de terţi sau de centrala proprie a întreprinderii; ■ Energia electrică folosită ca forţă motrice în scopuri administrativ-gospodăreşti (ascensoare, pompe pentru hidrofoare, maşini electrice de scris, de calcul etc.), furnizată de terţi sau subunităţi proprii ale unităţii
32	Cheltuieli privind apa, canal, salubritate pentru nevoi administrativ-gospodăreşti ale unităţilor comerciale operative	■ Cheltuieli privind apa obţinută de la terţi sau cu forţe proprii, folosită pentru consumul personalului, curăţenia locurilor de muncă, întreţinerea spaţiilor exterioare şi a celor verzi; ■ Taxe de canalizare, salubritate şi gunoi
33	Alte cheltuieli administrativ-gospodăreşti ale unităţilor comerciale operative	■ Taxe de coşerit; ■ Cheltuieli pentru curăţenia spaţiilor construire, efectuate de terţi; ■ Cheltuieli pentru mutarea inventarului administrativ-gospodăresc etc. efectuată prin terţi etc.

d.	***Cheltuieli neproductive ale unităţilor comerciale operative***	
34	Lipsuri de inventar la mijloacele circulante, materiale din unităţile comerciale operative	■ Lipsuri de materii, materiale şi obiecte de inventar care nu se datoresc vinovăţiei cuiva, pe baza aprobării organelor competente; ■ Alte cheltuieli neproductive
e.	***Cota-parte din cheltuielile generare de administraţie ale întreprinderii***	
35	Cota-parte din cheltuielile generale de administraţie ale întreprinderii	■ Cota-parte din cheltuielile generale ale întreprinderii repartizate unităţilor comerciale operative
C_3	***COST DE DESFACERE A MARFURILOR X (a+b+c+d+e)***	

La alcătuirea acestui nomenclator general unic s-a avut în vedere experienţa anterioară îndelungată privind structurarea cheltuielilor pe destinaţii economice şi pe articole de calculaţie, practicată în diferite ramuri şi subramuri economice, precum şi cerinţele actuale şi de perspectivă privind reorganizarea calculaţiei costurilor. Din îmbinarea armonioasă a acestor două elemente, noul nomenclator, din paginile precedente, se caracterizează atît printr-o dezvoltare destul de analitică, cît şi printr-un oarecare caracter orientativ şi facultativ, fără constrîngeri obligatorii. În consecinţă, fiecare întreprindere are posibilitatea, aşa cum s-a mai spus, să-l adapteze la condiţiile ei specifice, selectînd din el şi aplicînd ceea ce i se potriveşte cel mai bine. Important este însă faptul de a se trece cît mai degrabă la reorganizarea calculaţiei costurilor potrivit necesităţilor practice ale acestei perioade.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 3

PRODUCȚIA – GENERATOAREA COSTURILOR

Producția generează cheltuielile care formează costurile în dublă ipostază:

a) producția ca proces economic care se desfășoară într-un anumit cadru organizatoric și care generează cheltuielile de organizare și conducere a procesului de muncă;

b) producția ca rezultat al procesului de muncă, care generează cheltuielile constitutive ale produselor obținute, lucrărilor executate și serviciilor prestate.

În ambele ipostaze, producția prezintă numeroase particularități de la o ramură economică la alta și de la o întreprindere la alta, privitor la mai mulți factori determinanți ai conținutului, nivelului, structurii și dinamicii costurilor, cum sînt: obiectul și profilul activității întreprinderii, structura tehnică a producției, tehnologia producției, organizarea producției, durata ciclului de producție, timpul de muncă și timpul de producție, principalele mijloace de producție folosite și proveniența lor, tipurile de produse obținute, lucrările executate sau servicii prestate și beneficiarii acestora, structura organizatorică a întreprinderii, locurile și sectoarele sau centrele de cheltuieli, purtători de cheltuieli și de costuri, perioadele de gestiune și unitatea de calculație a costurilor etc.

3.1. Producția ca proces economic care generează cheltuielile de organizare și conducere a procesului de muncă

Proiectarea unui CADRU METODOLOGIC GENERAL AL CALCULAȚIEI COSTURILOR presupune reconsiderarea critică, între altele și a factorilor care influențează procesul complex al determinării costurilor.

La rîndul ei, această reconsiderare și actualizare a devenit necesară datorită faptului că problematica factorilor care influențează nu s-a bucurat de atenția cuvenită în literatura de specialitate din ultimii ani. Acest fenomen s-a manifestat printr-o tratare teoretică mai sumară, care a generat unele neîmpliniri în caracterizarea naturii, multitudinii, complexității și varietății acestor factori, a profunzimii și amplitudinii influenței lor.

Pentru ușurarea acestei analize critice a fiecărui factor în parte se impune o grupare a lor (a factorilor enumerați mai sus), după cîteva criterii mai semnificative, izvorîte din fundamentele teoretice ale diviziunii sociale a muncii și anume:

a) Din punct de vedere al concretizării diviziunii sociale a muncii pe ansamblul producției materiale, se poate vorbi despre două grupe de factori:

a_1) factori care definesc obiectul și profilul activității de bază al producției, cum ar fi: structura tehnică a producției și tehnologia producției:

a_2) factori care delimitează teritorial, profesional și ierarhic diviziunea socială a muncii productive, ca de pildă: structura organizatorică a producției și sistemul de conducere a producției:

b) În funcție de condițiile naturale și economico-financiare specifice în care se desfășoară procesul reproducției sociale, se evidențiază ca factori cu multiple implicații asupra costurilor:

b_1) particularitățile producției din diferite ramuri și subramuri ale acesteia,

b_2) sistemul de finanțare și creditare a producției;

c) sub aspectul instrumentelor, procedeelor, metodelor și mijloacelor folosite în procesul cunoașterii și dirijării conștiente a reproducției generatoare de costuri, se remarcă următorii factori:

c_1) sistemul de indicatori care reflectă și caracterizează producția și costurile ei;

c_2) metodologia planificării, urmăririi și controlului realizării acestor indicatori.

3.1.1. Structura tehnică, tehnologia şi organizarea producţiei

Complexul de structuri încrucişate, reflectate în noul nomenclator al cheltuielilor ordonate pe destinaţii economice şi pe articole de calculaţie a costurilor, despre care s-a vorbit în capitolul precedent, este rezultatul obiectiv al influenţei simultane şi conjugate a primului grup de trei factori enumeraţi în clasificarea de mai sus: structura tehnică a producţiei, tehnologia producţiei, organizarea şi conducerea producţiei.

3.1.1.1. Structura tehnică a producţiei

Din punct de vedere tehnic, diviziunea socială a muncii împarte producţia materială pe ramuri, subramuri şi profile de producţie, iar în cadrul fiecărui profil aceasta diviziune se adînceşte pe categorii, grupe, subgrupe, tipuri şi sortimente de produse, lucrări şi servicii.

Astfel, principalele ramuri ale producţiei materiale româneşti, cu subdiviziunile lor, sînt următoarele:

• **Industria**, cu numeroase ***subramuri***, ca de exemplu:

✓ industria *extractivă*, profilată pe minereuri complexe, cărbuni, ţiţei, gaze naturale etc.;

✓ *siderurgia*, profilată pe fontă, oţel, laminate şi altele;

✓ *construcţia de maşini*, de toate profilele – maşini grele, maşini unelte, mijloace de transport, utilaje de uz casnic etc. – fiecare dintre aceste profile fabricîndu-se într-o largă gamă de categorii, grupe, subgrupe, tipuri şi sortimente de produse (maşini);

✓ *industria chimică*, cu profilurile: îngrăşăminte chimice, medicamente, produse cosmetice, mase plastice etc., cu numeroase categorii, grupe, subgrupe, tipuri şi sortimente de produse;

✓ *industria uşoară*, profilată pe produse textile, pielărie, încălţăminte, obiecte de uz casnic etc., structurate pe diferite categorii, grupe, subgrupe, tipodimensiuni, sortimente etc. de producţie;

✓ *industria alimentară*, profilată pe industrializarea laptelui, cărnii, tutunului, băuturilor alcoolice, morărit şi panificaţie, zahăr etc., structurate analitic, ca şi celelalte subramuri industriale, pe o mare diversitate de produse;

✓ *industria lemnului*, cu profil exploatare, mobilă, hîrtie etc.

• **Agricultura**, cu subramuri ca:

✓ *producţia vegetală*, profilată pe cereale, viticultură, pomicultură, legumicultură, plante tehnice etc., în cadrul fiecărui profil producţia se diversifică pe mai multe categorii, grupe, subgrupe, feluri şi sortimente de produse vegetale;

✓ *producţia zootehnică*, specializată în profilurile: creşterea bovinelor, ovinelor, porcinelor, păsărilor, cabalinelor, albinelor etc., fiecare profil fiind realizat pe diferite categorii şi specii de animale, păsări etc.;

✓ *mecanizarea agriculturii*;

• **Construcţii-montaj**, cu profilurile: construcţii industriale, civile, agricole, hidrotehnice, feroviare, rutiere etc.;

• **Transporturi**, realizate în profilele: feroviare, rutiere, aeriene, pe apă.

• **Prestări servicii**, prin poştă, telefon, radio, televiziune etc.

• **Comerţ**, profilat pe circulaţia mărfurilor cu ridicata şi amănuntul, intern şi extern, alimentaţie publică, fiecare profil poate realiza comerţ cu una sau mai multe categorii, grupe, subgrupe, feluri şi sortimente de mărfuri alimentare sau/şi nealimentare.

Aşadar, structura tehnică a producţiei are un rol deosebit în definirea obiectului şi profilului activităţii de bază a oricărei întreprinderi, la toate nivelurile ierarhice ale organizării şi conducerii producţiei, marcînd coordonatele întregii STRUCTURI VERTICALE a sistemului informaţional economic, inclusiv a calculaţiei, controlului şi analizei costurilor.

3.1.1.2. Tehnologia producţiei

Tehnologia producţiei adînceşte diviziunea socială a muncii în cadrul diferitelor categorii, grupe, subgrupe, feluri, tipuri, sortimente de produse, lucrări şi servicii, determinînd conţinutul concret al succesiunii şi modalităţilor de executare a lucrărilor pe etape, faze, momente şi operaţii tehnologice. Astfel, tehnologia producţiei reprezintă o prelungire şi o diversificare, tot pe verticală, a coordonatelor structurii tehnice a producţiei.

În anumite condiţii, însă, cînd forţele de producţie ating un nivel ridicat de dezvoltare, tehnologia producţiei poate impune specializarea unor organisme în executarea diferitelor lucrări, care dau conţinut unor linii orizontale ale structurii organizatorice a producţiei, ca de exemplu unităţile de mecanizare a agriculturii.

Scanned with OKEN Scanner

Atît în primul, cît şi în al doilea caz, influenţa tehnologiei producţiei se manifestă printr-o adîncire a structurii analitice a calculaţiei, controlului şi analizei costurilor dincolo de destinaţia finală a cheltuielilor (produselor, lucrărilor, serviciilor) şi anume pe articole de calculaţie a costurilor. În principiu, se poate spune că nomenclatorul cheltuielilor pe articole de calculaţie a costurilor reflectă structura cheltuielilor ocazionate de diferite operaţii productive sau/şi funcţionale, impuse de tehnologia producţiei fiecărui produs, lucrare sau serviciu.

Concret ***Tehnologia fabricării produselor*** cuprinde ansamblul proceselor, metodelor, procedeelor, operaţiilor etc. cu ajutorul cărora are loc transformarea cantitativă şi calitativă a obiectelor muncii, prin modificarea formei, dimensiunii, structurii, compoziţiei chimice, amplasării şi deplasării în spaţiu etc., în scopul obţinerii unui anumit produs finit. Tehnologia producţiei impune în mod obligatoriu executarea tuturor operaţiilor componente într-o succesiune bine determinată şi prestabilită".[6)]

Ca orice proces, şi procesele tehnologice au anumite caracteristici fundamentale, determinate de gradul de omogenitate a producţiei la obţinerea căreia se utilizează. Din acest punct de vedere, se ştie că există producţie simplă şi producţie complexă cu tehnologii corespunzătoare de obţinere a produselor.

• ***Producţia simplă*** se realizează prin efectuarea unor operaţii tehnologice succesive, grupate pe etape şi faze, la sfîrşitul cărora se obţine produsul finit. Exemplu: fabricarea cimentului, firelor, uleiurilor, zahărului etc.; sau în agricultură: aratul, semănatul, întreţinerea şi recoltatul culturilor vegetale şi altele.

• ***Producţia complexă*** „se desfăşoară pe bază de procese tehnologice în care diferitele părţi componente ale produsului finit se execută paralel şi la locuri de muncă diferite în cadrul aceleiaşi întreprinderi sau prin cooperare cu alte unităţi, produsul finit obţinîndu-se prin efectuarea operaţiilor de asamblare a părţilor sale componente."[6] Exemplu: fabricarea motoarelor, autocamioanelor, locomotivelor şi, în general, construcţiile diferitelor categorii de maşini sau construirea diferitelor clădiri industriale, civile etc. şi dotarea lor cu utilajele necesare şi altele.

3.1.2.3. Organizarea producţiei

„Organizarea producţiei presupune un complex de măsuri şi activităţi privind stabilirea, alegerea şi coordonarea, în condiţii tehnice date, a mijloacelor de producţie şi a forţei de muncă, în scopul obţinerii producţiei cu maximum de eficienţă economică". De exemplu: „pregătirea tehnică a producţiei; alcătuirea fluxului de operaţii; amplasarea mijloacelor de producţie în secţii, ateliere şi locuri de muncă; mişcarea şi depozitarea materiilor prime, materialelor, semifabricatelor şi produselor finite; întreţinerea şi repararea maşinilor şi instalaţiilor".[7]

Organizarea producţiei se particularizează în funcţie de mai multe criterii, ca de exemplu:

A) ***Din punct de vedere al modului de organizare***, în industrie (ca cea mai reprezentativă şi mai completă ramură a economiei naţionale), sînt cunoscute trei tipuri de organizare a producţiei, care pot fi adoptate şi în alte ramuri de producţie: producţia individuală (de unicate), producţia de masă şi producţia de serie (sau loturi, partizi).

a) Producţia individuală constă în fabricarea unui produs unicat. Exemplu: fabricarea unor utilaje grele (turbine hidroelectrice), nave maritime de transport, construcţia unor baraje pentru hidrocentrale, lucrări de irigaţii masive, poduri peste fluvii etc.

b) Producţia de masă se concretizează în fabricarea, în cadrul unor perioade de timp îndelungate şi în cantităţi mari, a unor produse pe baza aceloraşi reţete, cu aceleaşi utilaje şi operaţii tehnologice. Exemplu: fabricarea zahărului, cimentului, uleiurilor etc.

c) Producţia de serie se fabrică, de regulă, în serii, loturi sau partizi de produse, după o anumită reţetă şi tehnologice, cu schimbarea periodică a procesului tehnologic. Exemplu: fabricarea unor modele de confecţii şi încălţăminte, motoare, dispozitive, piese, subansamble şi ansamble etc.[8]

În literatura de specialitate nu există precizări privind dimensiunile seriei (lotului sau partidei) de produse, iar din cercetările făcute la unele întreprinderi industriale constructoare de maşini, rezultă că mărimea seriei, de regulă, este egală cu cantitatea de produse, piese, subansamble sau ansamble fabricate în cursul unui an calendaristic, indiferent dacă bunurile (produsele) respective se fabrică în cursul mai multor ani, deci în mai

---

6) Gh. Enache, V. Puchiţă, Gh. Cîrligel - *Contabilitatea în industrie*, Editura ştiinţifică, Bucureşti, 1974, p. 15.
7) *Idem*, pag. 14.
8) *Idem*

Scanned with OKEN Scanner

multe serii, sau se fabrică numai în cursul unui singur an calendaristic, adică într-o serie. Aşa se explică şi faptul că, în alcătuirea simbolului cifric al fiecărei serii de producţie, prima cifră semnifică anul de fabricaţie al produsului sau produselor.

Conţinutul fiecărei serii de produse poate cuprinde:

c_1 – întreaga cantitate dintr-un anumit produs comandat (contractat) de către un singur beneficiar;

c_2 – suma cantităţilor totale dintr-un anumit produs comandat (contractat) de către mai mulţi sau toţi beneficiarii produsului respectiv;

c_3 – o anumită parte din totalul cantităţilor de produse comandate (contractate) de către un singur beneficiar, de mai mulţi sau chiar de toţi beneficiarii dintr-un anumit fel de produs, cealaltă sau celelalte părţi urmînd să fie cuprinse în seria sau seriile ulterioare, care se vor fabrica în anul sau în anii viitori.

În toate aceste trei cazuri, un rol important îl au şi termenele de livrare a produselor prevăzute în contractele încheiate cu beneficiarii acestora.

Pe baza celor de mai sus, SERIA DE PRODUSE poate fi definită ca o mărime tehnico-naturală (sau, uneori, convenţională) care reflectă cantitatea optimă de piese, subansamble, ansamble sau produse ce se poate fabrica de către o întreprindere, în cursul unui an calendaristic, folosind eficient toate premisele materiale, financiare şi umane de care dispune.

După cum se ştie, în funcţie de complexitatea şi particularităţile tehnologiei şi organizării producţiei, pot exista: serii mici, serii mijlocii şi serii mari. Limitele acestor serii, de asemenea, nu sînt stabilite. În consecinţă, raportat la definiţia seriei de mai sus, LOTUL DE PRODUSE poate fi considerat o subdiviziune a seriei, adică, mărime tehnico-naturală (sau, uneori, convenţională) care reflectă cantitatea optimă de piese, subansamble, ansamble sau produse ce poate fi fabricată de către o întreprindere sau secţie, în cursul unor perioade de timp mai scurte din anul calendaristic, de regulă în cadrul unui ciclu de producţie, în condiţiile folosirii eficiente a tuturor premiselor materiale, financiare şi umane de care dispune.

Mărimea medie a seriei, lotului sau partidei de fabricaţie diferă de la un produs la altul în cadrul fiecărei întreprinderi, în funcţie de mai mulţi factori, cum ar fi: condiţiile de producţie, termenele de livrare, complexitatea produsului, durata ciclului de fabricaţie.

De exemplu, situaţia seriilor şi loturilor la trei produse din nomenclatura unei întreprinderi industriale constructoare de maşini este următoarea:

Produsul	Mărimea seriei de fabricaţie (producţia anuală	Mărimea lotului de fabricaţie (producţia dintr-un ciclu de producţie)	
A	300 buc	30 – 40 buc	
B	800 buc	80 buc	
C	1.400 buc	150 – 200 buc	

La această unitate, produsul A şi B se încadrează în categoria producţiei de serie mică, iar produsul C în cea de serie mijlocie.

Desigur că aceste exemple nu pot fi generalizate la alte întreprinderi constructoare de maşini şi cu atît mai puţin la alte întreprinderi industriale, datorită particularităţilor activităţii fiecăreia. Dar ele (exemplele) pot servi ca model de orientare care ajută la formarea seriilor şi loturilor de fabricaţie specifice fiecărei întreprinderi.

În cazul în care producţia se fabrică în serii mari, este posibilă specializarea pe piese şi produse, fapt ce asigură o creştere considerabilă a productivităţii muncii şi o reducere corespunzătoare a costurilor.

Dacă producţia se fabrică în serii mijlocii şi mici şi profilul activităţii întreprinderii este foarte strîns, se impune tipizarea proceselor tehnologice numai pe ***grupe de piese sau produse*** şi organizarea prelucrării acestora după ***principiul tehnologiei de grup***. Conform acestui principiu, într-un sector de prelucrare se uzinează piese asemănătoare sub aspectul configuraţiei, dînd posibilitatea ca, prin mici modificări ale utilajului, să se creeze artificial tipuri de piese care se pot fabrica în serii mari, ceea ce duce, şi în acest caz, la creşterea productivităţii muncii şi a rentabilităţii producţiei. Ca efect al aplicării principiului tehnologiei de grup, toate piesele (reperele) se grupează în familii mari de piese.

Caracteristicile tehnologice asemănătoare ale grupelor de piese fac posibile ***tipizarea fişelor tehnologice*** după cerinţele celei mai complexe piese din grupa respectivă, raţionalizînd, pe această cale, una din componentele principale ale documentaţiei tehnice. Pe această bază, se pot elabora procese tehnologice

Scanned with OKEN Scanner

optime, ca de exemplu: folosirea reglajelor comune, proiectarea S.D.V.-urilor de grup şi altele. În halele de prelucrări mecanice există ***linii tehnologice de piese similare***, în cadrul cărora maşinile-unelte sînt aranjate în ordinea succesiunii operaţiilor de prelucrare (strunjire, frezare, găurire, rectificare şi altele), iar muncitorii lucrează în acord individual. ***Montajul*** produselor finite este organizat pe fluxuri tehnologice, executîndu-se în întregime din elemente prelucrate, iar muncitorii lucrează în echipe de montaj specializate pe maşini. Acest sistem conduce la ridicarea productivităţii muncii, reducerea ciclului de fabricaţie, folosirea mai raţională a suprafeţelor de montaj şi mărirea capacităţii de montaj.

Conţinutul şi terminologia prin care sînt definite şi caracterizate „producţia simplă", „producţia complexă", „organizarea producţiei", cu principalele tipuri ale acestei organizări – „individuală", „de masă" şi „de serie" – reflectă faptul că aceste definiţii poartă amprenta evidentă a producţiei industriale şi chiar numai a unei subramuri a industriei – construcţia de maşini. Dar ele – definiţiile respective – pot fi adaptate la specificul tuturor subramurilor industriei şi chiar a întregului sector productiv al economiei naţionale. Această extindere a expunerii, ce se va realiza pe parcursul capitolelor următoare, este necesară şi pentru faptul că, prin lucrarea de faţă se încearcă a se da răspuns şi soluţii privind şi costul de achiziţie, desfacere şi alte tipuri de costuri, nu numai cele de producţie.

B) ***După destinaţia şi importanţa ei, producţia poate fi de trei feluri***: producţie de bază, producţie auxiliară şi producţie anexă.

a) ***Producţia de bază*** are ca scop obţinerea de produse finite, executarea de lucrări, prestarea de servicii care alcătuiesc obiectul principal sau de bază al activităţii şi care sînt destinate vînzării în afara întreprinderii. Această producţie se desfăşoară în cadrul unor organisme principale, sau de bază, ca: fabrici sau uzine, secţii sau ateliere, ferme sau şantiere etc. principale sau de bază. Cheltuielile ocazionate cu desfăşurarea producţiei de bază se includ în costul acesteia şi se recuperează prin vînzarea producţiei respective.

b) ***Producţia auxiliară*** are ca obiect următoarele feluri de activităţi:

- *obţinerea de produse secundare*, cum ar fi: matriţe, modele, forme, piese de schimb, scule, ambalaje, energie electrică, aburi etc. necesare producţiei de bază şi celorlalte sectoare de activitate ale întreprinderii;
- *executarea de lucrări tot pentru nevoile proprii* ale întreprinderii (pentru producţia de bază şi celelalte sectoare de activitate), ca de exemplu: reparaţii de utilaje şi alte mijloace fixe, întreţinerea în bună stare de funcţionare a acestora etc.;
- *prestări de servicii*, de asemenea, *pentru producţia sau activitatea de bază şi alte nevoi interne* ale unităţii, cum sînt transporturile.

Întreaga activitate auxiliară nu este destinată vînzării în afara întreprinderii, ci are ca scop asigurarea desfăşurării normale a producţiei sau activităţii de bază, a sectorului funcţional, a celorlalte sectoare interne ale unităţii.

Producţia sau activităţile auxiliare se desfăşoară în cadrul unor organisme auxiliare – secţii, ateliere sau sectoare auxiliare –, iar cheltuielile ocazionate de această producţie, după ce se calculează costurile ei, se repartizează asupra producţiei sau activităţii de bază, sectorului funcţional şi altor verigi organizatorice ale întreprinderii care au beneficiat de rezultatele producţiei auxiliare.

c) ***Producţia sau activitatea anexă*** este legată indirect de producţia sau activitatea de bază, auxiliară şi celelalte activităţi ale întreprinderii, avînd ca scop satisfacerea anumitor necesităţi de trai ale personalului unităţii. Activităţile anexe se desfăşoară în cadrul unor organisme anexe, cum sunt: creşe,. grădiniţe, cluburi, biblioteci etc., aparţinînd unităţii, iar cheltuielile ocazionate se suportă din anumite fonduri speciale, destinate acestui scop.

C. ***Din punct de vedere al sferei de cuprindere şi al obiectului concret al activităţii purtătoare de costuri,*** producţia trebuie privită şi studiată în ***dublu sens*** şi anume:

a) în sens restrîns, cînd se are în vedere producţia propriu-zisă, aşa cum a fost prezentată mai sus, cu tehnologia şi organizarea ei;

b) în sens larg, procesul de producţie cuprinde încă cel puţin trei activităţi distincte şi interconditionate: aprovizionarea, proiectarea şi desfacere.

Aprovizionarea este un proces economic care se desfăşoară în cadrul tuturor categoriilor de unităţi patrimoniale, dar conţinutul său diferă de la o categorie de unităţi la alta.

Scanned with OKEN Scanner

În general, conținutul procesului de aprovizionare îl constituie o serie de operații economice efectuate pentru procurarea diferitelor imobilizări corporale, materii și materiale, obiecte de inventar sau mărfuri, pentru care, în finalul acestui proces, trebuie calculat costul de achiziție. Acest calcul impune folosirea unor metode și procedee diferite de cele utilizate în calculația costurilor de producție, datorită particularităților procesului de aprovizionare din fiecare unitate patrimonială.

Desfacerea este un proces economic care se desfășoară în cadrul unităților productive, avînd ca scop realizarea producției acestora, precum și în unitățile comerciale, pentru realizarea mărfurilor, pentru care, de asemenea, se calculează costul de desfacere, tot pe baza unor procedee și la momente diferite, ceea ce face necesară cunoașterea temeinică a particularităților acestui proces, în toate ipostazele lui.

Așadar, studiul diferitelor tipuri de costuri presupune cunoașterea temeinică a proceselor și operațiilor economice care generează aceste costuri și le suportă.

3.1.2. Structura organizatorică a întreprinderii

„Prin structura organizatorică a unei unități economice se înțelege ansamblul compartimentelor de muncă (tehnice, economice și organizatorice), modul în care acestea sînt constituite și grupate, precum și principalele legături ce se stabilesc între ele în vederea realizării integrale și în condiții optime a obiectivelor activității întreprinderii".[9] Această structură se stabilește în funcție de volumul, complexitatea, importanța și specificul activității fiecărei unități.

Structura organizatorică a întreprinderii este rezultatul diviziunii sociale a muncii în profil teritorial, profesional, al formelor de proprietate asupra mijloacelor de producție, al ierarhiei organelor de conducere a producției și, îndeosebi, sub aspect patrimonial.

În general, structura organizatorică a întreprinderilor din România cuprinde două componente: a) structura de producție și b) structura funcțională.

A) ***Structura de producție*** cuprinde organizarea sau verigi organizatorice a căror conținut și denumire diferă de la o ramură economică la alta, în funcție de particularitățile acestora, după cum urmează:

a) *În cadrul întreprinderilor industriale*, structura de producție poate fi alcătuită din organisme sau verigi organizatorice ca:

- uzine, fabrici, exploatări, sectoare de producție și alte unități similare cu gestiune economică, dar fără personalitate juridică, formate fiecare din mai multe secții de producție;
- secții de producție (de bază, auxiliară și anexe) constituite corespunzător principalelor categorii de operații tehnologice de fabricație;
- atelier de producție (de bază, auxiliare și anexe) constituite corespunzător grupelor de operații tehnologice de fabricație și laboratoare de control și cercetare;
- locuri de producție sau de muncă, situate în cadrul fiecărui atelier de producție, aranjate în ordinea succesiunii operațiilor care alcătuiesc fluxul tehnologic de fabricație.

Trebuie menționat că nu toate întreprinderile industriale au în structura productivă uzine, fabrici sau sectoare de producție; majoritatea acestor întreprinderi au în structura lor productivă direct numai secții și ateliere de producție și locuri de muncă.

b) *Întreprinderile agricole* au în structura lor productivă organisme sau verigi organizatorice specifice cum sînt:

- fermele de producție, care pot fi specializate în cultura plantelor (cerealiere, viticole, pomicole, legumicole etc.) sau sînt specializate în creșterea animalelor, pe specii de animale (bovine, ovine, porcine, păsări etc.);
- sectoare de activitate auxiliară (aprovizionare, desfacere, transporturi, întreținere și reparații utilaje și mașini agricole etc.).

c) *Întreprinderile de construcții-montaj* cuprind în structura lor productivă antreprize sau șantiere de construcții, precum și alte organisme specifice (brigăzi, puncte de lucru etc.).

d) *Întreprinderile de transporturi*, în funcție de particularitățile activității de transport (feroviar, rutier, aerian, naval și maritim), pot avea în structura lor productivă organisme sau verigi organizatorice diferite, ca de exemplu: gări, depouri, aerogări și autobaze, aeroporturi, porturi etc.

---

[9] Gh. Enache, V. Puchiță, Gh. Cîrligel, *op. cit.*, p. 17.

Scanned with OKEN Scanner

e) În structura productivă a *întreprinderilor comerciale* există organisme ca: *depozite, magazine, restaurante, cofetării, hoteluri* etc.

B) ***Structura funcţională***. Spre deosebire de structura productivă care este specifică diferitelor ramuri ale producţiei materiale, structura funcţională *este generală şi aplicabilă tuturor categoriilor de unităţi economico-sociale*, cuprinzînd ca organisme sau verigi organizatorice principale, următoarele: *servicii, birouri, compartimente şi resorturi de activitate funcţională* şi în cadrul acestora, *locuri de muncă*.

În cadrul departamentelor şi ministerelor pot exista şi *direcţii*, care reunesc mai multe servicii sau birouri cu subdiviziunile acestora, precum şi *direcţii generale*, care includ în componenţa lor mai multe direcţii cu activitate înrudită.

Sintetizînd principalele idei expuse mai sus, se poate conchide că structura organizatorică a întreprinderii este rezultatul diviziunii sociale a muncii pe orizontală, alcătuind ceea ce se mai numeşte şi STRUCTURA ORIZONTALĂ A PRODUCŢIEI.

Magistralele structurii organizatorice ale întreprinderii intersectează, în plan orizontal, coordonatele verticale ale structurii tehnice, tehnologiei şi organizării producţiei la toate nivelurile ierarhice ale producţiei. Ca urmare, la fiecare dintre aceste niveluri organizatorice şi ierarhice, ***calculaţia, controlul şi analiza costurilor se structurează analitic***, din treaptă în treaptă, ***pe două planuri***, de asemenea, intersectate (încrucişate), desfăşurate în adîncime simultan.

În primul plan, această structură analitică se desfăşoară *pe verigile organizatorice* ale întreprinderii, iar în al doilea plan, ea (structura analitică a sistemului informaţional al costurilor) se desfăşoară *pe subdiviziunile structurii tehnice, tehnologiei şi organizării producţiei*.

În acest concept teoretic apare o situaţie paradoxală, concretizată în faptul că, deşi structura tehnică, tehnologia şi organizarea producţiei au rolul hotărîtor, primele trepte ale destinaţiilor economice a cheltuielilor le constituie suita de verigi organizatorice ale întreprinderii şi nu invers, urmînd ca, într-o altă etapă şi numai în cadrul acestor verigi, cheltuielile să fie identificate direct sau repartizate indirect pe destinaţiile tehnice şi tehnologice ale producţiei.

În concluzie, rezolvarea corespunzătoare a problemelor privind structura tehnică, tehnologia şi organizarea producţiei precum şi structura organizatorică a întreprinderii constituie premise indispensabile ale organizării întregului sistem informaţional al costurilor, influenţînd direct conţinutul şi forma purtătorilor de costuri şi a sectoarelor sau centrelor de cheltuieli.

3.1.3. Locurile şi sectoarele sau centrele de cheltuieli

Cheltuielile de organizare şi conducere a procesului de muncă, generate de producţie ca proces economic, sînt cunoscute sub denumirea generală de „CHELTUIELI INDIRECTE".

Verigile de bază ale organizării tehnico-productive şi funcţionale ale întreprinderii, care generează cheltuielile de producţie indirecte, sînt ***locurile de producţie sau de muncă.***

Între locurile de producţie sau de muncă şi cheltuielile pe care acestea le generează există o legătură directă, determinată de faptul că locurile de producţie sau de muncă constituie, în acelaşi timp, şi „LOCURI DE CHELTUIELI", adică locuri unde se efectuează cheltuieli de producţie, aprovizionare sau desfacere.

Ideal ar fi ca cheltuielile indirecte, în general (nu numai cele de producţie, ci şi cele de aprovizionare şi desfacere), să se reflecte direct la nivelul locurilor de cheltuieli. Realitatea practică demonstrează însă că acest lucru este, uneori, foarte anevoios şi costisitor. Totodată poate duce la fărîmiţarea calculaţiei costurilor fără o eficienţă sporită. De aceea, locurile de muncă, în calitatea lor de locuri de cheltuieli, se unesc, în scopul delimitării teritoriale (în spaţiu) a cheltuielilor indirecte, în aşa-numitele „SECTOARE SAU CENTRE DE CHELTUIELI".

Principalele verigi organizatorice ale structurii tehnico-productive ale diferitelor feluri de întreprinderi, care pot îndeplini rolul unor sectoare sau centre de cheltuieli sînt:

- în industrie: *uzine, fabrici* sau *exploatări*, iar în cadrul acestora *secţii* sau *ateliere* de producţie;
- în agricultură: *fermele* de producţie vegetală, în cadrul cărora pot exista *tarlale, loturi* şi *parcele* diferite; ferme zootehnice specializate pe specii de animale, păsări etc.; secţii şi *loturi* de mecanizare a agriculturii; *sectoare* de activităţi auxiliare;
- în construcţii-montaj: *antreprize, şantiere, loturi* de construcţii şi *secţii* de producţie semifabricate etc.;
- în transporturi: *gări, autogări, aeroporturi, poduri* etc.;
- în comerţ: *depozite, magazine, restaurante, cofetării* etc.;

Scanned with OKEN Scanner

• în prestări servicii: *hoteluri, baze de tratament, centrale telefonice, radio, televiziune* etc.;

• iar din structura funcțională rolul de sectoare sau centre de cheltuieli pot să-l aibă *serviciile* și *birourile.*

3.2. Producția ca rezultat al procesului de muncă – generatoarea cheltuielilor constitutive ale produselor obținute, lucrărilor executate și serviciilor prestate

Bunurile materiale achiziționate sau produse, lucrările executate și serviciile prestate generează direct cheltuielile lor constitutive și indirect cheltuielile de organizare și conducere a procesului de muncă, dar suportă ambele categorii de cheltuieli. În această ipostază, produsele, mărfurile sau alte bunuri materiale și lucrările sau serviciile îndeplinesc rolul unor „PURTĂTORI DE CHELTUIELI", și, în final, „PURTĂTORI DE COSTURI".

Calitatea de prestatari de cheltuieli și de costuri se atribuie produselor, mărfurilor și altor bunuri achiziționate sau produse, precum și lucrărilor executate, respectiv, serviciilor prestate în virtutea principiului economic al ocazionării cheltuielilor, potrivit căruia cheltuielile efectuate se impută factorilor care le-au ocazionat. Deci, produsele, mărfurile sau alte bunuri materiale obținute prin achiziționare sau din procesul de producție și pe alte căi, precum și lucrările executate și serviciile prestate reprezintă factorii care generează, dar și suportă cheltuielile de achiziție, producție, desfacere etc. ale întreprinderii.

3.2.1. Conținutul, rolul și forma purtătorilor de costuri și a purtătorilor de cheltuieli

Conținutul noțiunii „PURTĂTORI DE COSTURI" îl constituie, în toate cazurile, fără excepție, unitatea de produs, lucrare sau serviciu care generează și suportă cheltuielile ocazionate de acestea.

Din definiția costului, prezentată în paginile precedente –

$$COSTUL = \frac{CHELTUIELI\ TOTALE}{CANTITATEA\ DE\ PRODUSE,\ LUCRĂRI\ sau\ SERVICII}$$

–, rezultă că purtătorii de costuri reprezintă destinația finală a tuturor categoriilor de cheltuieli, planificate sau efectuate de o întreprindere în cursul unei perioade de gestiune.

Delimitarea cheltuielilor pe purtătorii de costuri este un proces complex, care se desfășoară în mai multe etape, faze și momente succesive, concretizate la nivelul diferitelor sectoare sau centre de cheltuieli și diferiți purtători de cheltuieli. În fluxul acestui proces informațional complex „PURTĂTORII DE CHELTUIELI" *îndeplinesc rolul de instrumente metodologice intermediare* folosite în determinarea cheltuielilor, din treaptă în treaptă, începînd de la nivelul sectoarelor sau centrelor de cheltuieli pînă la nivelul purtătorilor de costuri.

Forma concretă a purtătorilor de cheltuieli este determinată de natura relațiilor dintre cheltuielile planificate sau efectuate, pe de o parte, și unitatea de produs, lucrare sau serviciu, respectiv, purtătorii de costuri, pe de altă parte.

În general, între cheltuielile directe și purtătorii de costuri există legături directe, nemijlocite, care asigură identificarea acestor cheltuieli direct pe purtătorii de costuri chiar în momentul planificării sau efectuării acestor cheltuieli.

În cazul cheltuielilor indirecte, legăturile dintre aceste cheltuieli și purtătorii de costuri sînt mijlocite de anumite elemente fundamentale, esențiale, care sînt cunoscute sub denumirea de criterii, chei sau baze de repartizare, cu ajutorul cărora se repartizează cheltuielile indirecte de la nivelul diferitelor centre de cheltuieli sau purtători de cheltuieli pe purtători de costuri.

Împărțirea cheltuielilor în directe și indirecte se realizează în funcție de o anumită bază de referință, care nu este aceeași în toate cazurile. Această bază poate fi situată la niveluri diferite, după posibilitățile de identificare a cheltuielilor pe purtătorii de costuri în vederea determinării costurilor.

La fundamentarea criteriilor după care cheltuielile se împart în cheltuieli directe și indirecte, se au în vedere nu numai posibilitățile contabilității analitice de a identifica aceste cheltuieli pe purtătorii de costuri. Stabilirea conținutului, formelor și a rolului diferitelor categorii de purtători de cheltuieli în funcție de conceptul contabil de cheltuieli directe și indirecte reprezintă o condiție necesară dar nu și suficientă.

Recunoscînd rolul coordonator al contabilității analitice a cheltuielilor, cu ocazia stabilirii conținutului formelor și rolului purtătorilor de cheltuieli, trebuie luate în considerare și celelalte posibilități de a stabili legături între aceste cheltuieli și purtătorii de costuri.

Scanned with OKEN Scanner

• în prestări servicii: *hoteluri, baze de tratament, centrale telefonice, radio, televiziune* etc.;

• iar din structura funcțională rolul de sectoare sau centre de cheltuieli pot să-l aibă *serviciile* și *birourile*.

3.2. Producția ca rezultat al procesului de muncă – generatoarea cheltuielilor constitutive ale produselor obținute, lucrărilor executate și serviciilor prestate

Bunurile materiale achiziționate sau produse, lucrările executate și serviciile prestate generează direct cheltuielile lor constitutive și indirect cheltuielile de organizare și conducere a procesului de muncă, dar suportă ambele categorii de cheltuieli. În această ipostază, produsele, mărfurile sau alte bunuri materiale și lucrările sau serviciile îndeplinesc rolul unor „PURTĂTORI DE CHELTUIELI", și, în final, „PURTĂTORI DE COSTURI".

Calitatea de prestatari de cheltuieli și de costuri se atribuie produselor, mărfurilor și altor bunuri achiziționate sau produse, precum și lucrărilor executate, respectiv, serviciilor prestate în virtutea principiului economic al ocazionării cheltuielilor, potrivit căruia cheltuielile efectuate se impută factorilor care le-au ocazionat. Deci, produsele, mărfurile sau alte bunuri materiale obținute prin achiziționare sau din procesul de producție și pe alte căi, precum și lucrările executate și serviciile prestate reprezintă factorii care generează, dar și suportă cheltuielile de achiziție, producție, desfacere etc. ale întreprinderii.

3.2.1. Conținutul, rolul și forma purtătorilor de costuri și a purtătorilor de cheltuieli

Conținutul noțiunii „PURTĂTORI DE COSTURI" îl constituie, în toate cazurile, fără excepție, unitatea de produs, lucrare sau serviciu care generează și suportă cheltuielile ocazionate de acestea.

Din definiția costului, prezentată în paginile precedente –

$$COSTUL = \frac{CHELTUIELI\ TOTALE}{CANTITATEA\ DE\ PRODUSE,\ LUCRĂRI\ sau\ SERVICII}$$

–, rezultă că purtătorii de costuri reprezintă destinația finală a tuturor categoriilor de cheltuieli, planificate sau efectuate de o întreprindere în cursul unei perioade de gestiune.

Delimitarea cheltuielilor pe purtătorii de costuri este un proces complex, care se desfășoară în mai multe etape, faze și momente succesive, concretizate la nivelul diferitelor sectoare sau centre de cheltuieli și diferiți purtători de cheltuieli. În fluxul acestui proces informațional complex „PURTĂTORII DE CHELTUIELI" *îndeplinesc rolul de instrumente metodologice intermediare* folosite în determinarea cheltuielilor, din treaptă în treaptă, începînd de la nivelul sectoarelor sau centrelor de cheltuieli pînă la nivelul purtătorilor de costuri.

Forma concretă a purtătorilor de cheltuieli este determinată de natura relațiilor dintre cheltuielile planificate sau efectuate, pe de o parte, și unitatea de produs, lucrare sau serviciu, respectiv, purtătorii de costuri, pe de altă parte.

În general, între cheltuielile directe și purtătorii de costuri există legături directe, nemijlocite, care asigură identificarea acestor cheltuieli direct pe purtătorii de costuri chiar în momentul planificării sau efectuării acestor cheltuieli.

În cazul cheltuielilor indirecte, legăturile dintre aceste cheltuieli și purtătorii de costuri sînt mijlocite de anumite elemente fundamentale, esențiale, care sînt cunoscute sub denumirea de criterii, chei sau baze de repartizare, cu ajutorul cărora se repartizează cheltuielile indirecte de la nivelul diferitelor centre de cheltuieli sau purtători de cheltuieli pe purtători de costuri.

Împărțirea cheltuielilor în directe și indirecte se realizează în funcție de o anumită bază de referință, care nu este aceeași în toate cazurile. Această bază poate fi situată la niveluri diferite, după posibilitățile de identificare a cheltuielilor pe purtătorii de costuri în vederea determinării costurilor.

La fundamentarea criteriilor după care cheltuielile se împart în cheltuieli directe și indirecte, se au în vedere nu numai posibilitățile contabilității analitice de a identifica aceste cheltuieli pe purtătorii de costuri. Stabilirea conținutului, formelor și a rolului diferitelor categorii de purtători de cheltuieli în funcție de conceptul contabil de cheltuieli directe și indirecte reprezintă o condiție necesară dar nu și suficientă.

Recunoscînd rolul coordonator al contabilității analitice a cheltuielilor, cu ocazia stabilirii conținutului formelor și rolului purtătorilor de cheltuieli, trebuie luate în considerare și celelalte posibilități de a stabili legături între aceste cheltuieli și purtătorii de costuri.

Scanned with OKEN Scanner

La rîndul lor, toate aceste posibilităţi, inclusiv cele contabile, depind de particularităţile tehnice, tehnologice şi organizării producţiei, în funcţie de care pot exista mai multe CATEGORII DE PURTĂTORI DE CHELTUIELI.

A) ***În cazul producţiei de unicate***, baza de referinţă a conceptului de cheltuieli directe şi indirecte se situează la nivelul unităţii de produs, lucrare sau serviciu, adică la nivelul purtătorilor de costuri. Ca urmare, în procesul formării costurilor, cheltuielile directe se identifică nemijlocit, în momentul planificării sau efectuării lor, direct pe purtătorii de costuri. În acelaşi timp, cheltuielile indirecte se identifică numai la nivelul diferitelor sectoare sau centre de cheltuieli, de unde, la sfîrşitul perioadelor de gestiune, se repartizează pe purtătorii de costuri. Însumînd, apoi, cheltuielile directe, identificate, cu cheltuielile indirecte repartizate, se obţine costul produsului unicat.

De fapt, în cazul produselor de unicate, dacă în cursul unei perioade de gestiune, se obţine un singur produs şi acesta într-un singur exemplar, în acest caz toate cheltuielile sînt directe. Totuşi, din necesităţi statistice şi de analiză economico-financiară, cheltuielile directe se delimitează de cheltuielile indirecte, atît în plan sau buget, cît şi în contabilitate. Dacă, însă, în aceeaşi întreprindere se obţin, în paralel sau simultan, mai multe produse, dar fiecare în cîte un singur exemplar, se încadrează tot în producţia de unicate.

În aceste situaţii, purtătorii de cheltuieli se identifică cu purtătorii de costuri şi poartă denumirea de „PURTĂTORI DE CHELTUIELI FINALI".

La fel stau lucrurile şi în cazul producţiei omogene, unde, de fapt, toate cheltuielile sînt directe.

B) ***În cazul producţiei de serie***, cînd dintr-un fel de produs se fabrică mai multe unităţi sau exemplare (o serie, un lot, o partidă de produse), pe parcursul procesului de fabricaţie, cheltuielile de producţie polarizează spre aceste serii, loturi sau partizi de produse, care îndeplinesc rolul unor „PURTĂTORI DE CHELTUIELI INTERMEDIARI". Faţă de aceşti purtători se identifică cheltuielile directe în cursul perioadelor de gestiune şi se repartizează cheltuielile indirecte la sfîrşitul acestor perioade. La terminarea procesului de fabricaţie, în ultima etapă a formării costurilor, cheltuielile directe identificate, împreună cu cheltuielile indirecte repartizate la nivelul acestor purtători de cheltuieli intermediari (serii, loturi, partizi) se repartizează pe „PURTĂTORII DE COSTURI" (unitate de produs), în cadrul fiecărei serii, lot sau partidă de produse, rezultînd costul produsului, lucrării sau serviciului. În această situaţie, baza de referinţă a conceptului de cheltuieli directe şi indirecte se situează la nivelul seriilor, loturilor sau partizilor de produse, adică la nivelul purtătorilor de cheltuieli intermediari. De la acest nivel spre altele mai analitice, respectiv, spre purtătorii de costuri, cheltuielile de producţie nu se mai împarte în cheltuieli directe şi indirecte, ci ele se repartizează împreună asupra purtătorilor de costuri cu ajutorul procedeului diviziunii simple.

Avînd în vedere faptul că există şi alte categorii de purtători de cheltuieli intermediari, celor de mai sus, alcătuiţi din serii, loturi sau partizi de produse li se poate atribui denumirea de „PURTĂTORI DE CHELTUIELI INTERMEDIARI DE GRADUL I", deoarece între aceştia şi purtătorii de costuri nu mai există alţi purtători de cheltuieli.

C) ***În cazul în care GRUPELE DE PRODUSE*** constituie forma sub care apare rezultatul procesului de muncă, aceste grupe alcătuiesc conţinutul unor purtători de cheltuieli intermediari, care pot îndeplini alternativ una din următoarele funcţii:

- funcţia unor „PURTĂTORI DE CHELTUIELI INTERMEDIARI DE GRADUL I", asemănătoare funcţiei seriilor, loturilor sau partizilor de produse, în cazul în care calculaţia costurilor se limitează la a determina un cost unitar mediu pe grupă de produse;
- funcţia unor „PURTĂTORI DE CHELTUIELI INTERMEDIARI DE GRADUL II", în cazul în care calculaţia costurilor are ca obiect determinarea costului unitar individual al fiecărui sortiment din cadrul grupei de produse. În acest caz se porneşte de la ipoteza că din fiecare sortiment (fel) de produs, component al unei grupe de produse, se fabrică o anumită cantitate (o serie, un lot sau o partidă de produse) şi că cheltuielile directe şi indirecte, determinate şi delimitate la nivelul grupelor de produse, trebuie să fie repartizate, mai întîi, pe seriile, loturile sau partizile fiecărui sortiment (fel) de produs, care au rolul unor purtători de cheltuieli intermediari de gradul I; apoi, cheltuielile totale astfel stabilite se repartizează pe purtătorii de costuri ai fiecărui sortiment (fel) de produs. În consecinţă, baza de referinţă a conceptului de cheltuieli directe şi indirecte se îndepărtează de purtătorii de costuri, situîndu-se la nivelul purtătorilor de cheltuieli intermediari de gradul II, constituiţi din grupe de produse.

D) ***În cazul producţiei sortodimensionale sau a producţiei cuplate***, cînd din masa aceleiaşi materii prime prelucrate se obţin mai multe feluri, sortimente, dimensiuni, calităţi, tipuri etc. de produse, apare categoria „PURTĂTORI DE CHELTUIELI GLOBALI", care au rolul unor purtători de cheltuieli

Scanned with OKEN Scanner

intermediari de gradul II. Aceşti purtători de cheltuieli sînt constituiţi din rezultatul procesului de producţie ajuns pînă într-un anumit stadiu sau fază de fabricaţie, ca de exemplu: masa de metal topit din care se toarnă mai multe feluri de piese sau se obţin mai multe sortimente de laminate; masa topită de geam din care se trag geamuri de diferite grosimi; masa topită de materiale plastice din care se obţin diferite tipuri de produse; ţiţeiul supus prelucrării şi alte materii prime ale industriei chimice din care rezultă mai multe categorii de produse (unele principale şi altele secundare); buştenii de diferite esenţe lemnoase, din care se obţin mai multe calităţi şi dimensiuni de cherestea etc.

Faţă de asemenea purtători de cheltuieli intermediari globali se determină şi se delimitează cheltuielile directe pe parcursul perioadelor de gestiune şi se repartizează cheltuielile indirecte la sfîrşitul acestor perioade. La terminarea procesului de fabricaţie, totalurile cheltuielilor directe şi indirecte, stabilite la acest nivel, se repartizează pe feluri, sortimente, dimensiuni, calităţi, tipuri, categorii de produse obţinute din fiecare purtător de cheltuieli global, cu ajutorul unor procedee adecvate (precum: procedeul coeficienţilor de echivalenţă, procedeul valorii rămase etc.). Dacă din fiecare fel, sortiment, tip etc. de produs se obţin mai multe exemplare (o serie, un lot sau o partidă de produse), acestea îndeplinesc, de asemenea, rolul unor purtători de cheltuieli intermediari de gradul I. De la acest nivel spre purtătorii de costuri cheltuielile totale (directe şi indirecte) se repartizează cu ajutorul procedeului diviziunii simple. În acest caz, baza de referinţă a conceptului de cheltuieli directe şi indirecte se situează la nivelul purtătorilor de cheltuieli intermediari globali.

E) ***Toate categoriile de purtători*** de cheltuieli intermediari (de gradul I, gradul II şi globale) prezentate mai sus, sînt consideraţi „PURTĂTORI DE CHELTUIELI SINTETICI", obţinuţi prin concentrarea diferiţilor purtători de cheltuieli finali sau purtători de costuri. Dar, în calculaţia costurilor se întîlnesc şi unii „PURTĂTORI DE CHELTUIELI ANALITICI", rezultaţi din detalierea purtătorilor de costuri, fie la nivelul unor ansambluri, subansambluri, piese sau chiar operaţii de prelucrare, fie la nivelul unor semifabricate, cînd pentru toate acestea este necesar să se calculeze costuri.

Avînd în vedere faptul că şi ansamblurile, subansamblurile, piesele sau semifabricatele pot fi fabricate atît ca unicate, cît şi în serii, loturi, partizi sau grupe, cele arătate mai sus cu privire la ***„purtătorii de cheltuieli intermediari sintetici"***, sînt valabile şi pentru ***„purtătorii de cheltuieli intermediari analitici"***, formaţi din serii, loturi, partizi sau grupe de ansambluri, piese, subansambluri sau semifabricate pentru care se calculează costuri. În acest caz, cheltuielile de producţie sînt directe şi indirecte la aceste niveluri de referinţă, de unde se repartizează pe ***„purtătorii de costuri analitici"***, constituiţi din unităţi de ansambluri, subansambluri, piese sau semifabricate, cu ajutorul aceloraşi procedee ca şi în cazul produselor finite.

Purtătorii de cheltuieli individuali analitici pot îndeplini alternativ una din următoarele funcţii:

- funcţia unor ***„purtători de costuri"***, în cazul în care ansamblurile, subansamblurile, piesele sau semifabricatele se vînd în afara întreprinderii în această stare, iar costurile lor au acelaşi rol ca şi costurile produselor finite;
- funcţia unor ***„purtători de cheltuieli semifinali interni"***, în cazul în care ansamblurile, subansamblurile, piesele sau semifabricatele se folosesc în aceeaşi întreprindere la obţinerea, prin montare, a produselor finite, iar costurile lor au rolul de a asigura decontarea internă a acestor componente şi obţinerea costului produsului finit.

F) În anumite situaţii, detalierea purtătorilor de cheltuieli se poate şi este necesar să se realizeze şi după alte criterii impuse de practica economică. Astfel, în cazul în care cheltuielile de producţie sînt influenţate sensibil de ***aspecte calitative*** ale produselor obţinute, în detalierea purtătorilor de cheltuieli se ţine seama de calitatea produselor, putînd exista ***„purtători de cheltuieli şi de costuri diferenţiaţi pe calităţi ale produselor"*** (calitatea I, II, III etc.)

G) ***În cazul exportului de produse***, condiţiile de producţie şi de livrare pot să difere de la un client extern la altul, ceea ce impune o detaliere a diferitelor categorii de purtători de cheltuieli şi a purtătorilor de costuri şi în funcţie de cerinţele clienţilor externi, deoarece aceste condiţii generează diferenţieri ale costurilor şi preţurilor produselor respective.

H) ***În agricultură***, particularităţile tehnicii, tehnologiei şi ale organizării producţiei şi întreprinderii impun folosirea unor purtători de cheltuieli şi de costuri specifici producţiei agricole, ca de exemplu:

a) ***în cazul producţiei vegetale funcţionează ca „purtători de cheltuieli intermediari de gradul I" „culturile"***, corespunzătoare seriilor, loturilor sau partizilor de produse industriale, deoarece între aceşti putători de cheltuieli şi purtători de costuri nu mai există alţi purtători de cheltuieli.

Dacă o cultură se realizează pe mai multe *tarlale, loturi sau puncte diferite*, care funcţionează ca *subsectoare sau subcentre de cheltuieli*, mai întîi se calculează costurile individuale ale producţiei obţinute de

Scanned with OKEN Scanner

pe fiecare tarla, lot sau parcelă şi apoi se calculează costul producţiei obţinute din întreaga cultură respectivă, ca un ***cost mediu*** ponderat al costurilor individuale. În aceste condiţii *„culturile în totalitatea lor"* îndeplinesc rolul unor *„purtători de cheltuieli intermediari sintetici"*, iar *culturile parţiale* realizate pe fiecare tarla, lot sau parcelă separate funcţionează ca *„purtători de cheltuieli intermediari analitici"*.

b) ***în cazul producţiei zootehnice***, de regulă, fermele, ca verigi organizatorice de bază ale întreprinderii, sînt delimitate tehnic pe specii de animale (bovine, porcine, ovine etc.) şi păsări, iar în cadrul acestora funcţionează ca „purtători de cheltuieli intermediari sintetici" *categoriile de animale şi păsări* (animale şi păsări născute, tineret, adulte, la îngrăşat etc.)

c) ***în cazul unităţilor de mecanizarea agriculturii***, principalii *„purtători de cheltuieli intermediari SINTETICI"* sînt *„categoriile de lucrări agricole"* (arat, semănat, întreţinerea culturilor, recoltat etc.), care, în cadrul fermelor de producţie agricolă se regăsesc sub forma unor „articole de calculaţie" distincte, componente ale costurilor produselor finite.

I) ***În construcţii-montaj***, funcţionează purtători de cheltuieli asemănători cu cei din producţia industrială de *unicate*, corespunzătoare *obiectivelor de construcţii individuale*, precum şi *„purtători de cheltuieli intermediari analitici"* compuşi din „prefabricate de construcţii", analogi semifabricatelor din industrie.

J) ***În transporturi şi prestări de servicii***, un rol deosebit în delimitarea purtătorilor de cheltuieli au diferitele ***categorii de mijloace de transport,*** grupate după anumite criterii, cum ar fi: natura combustibilului folosit (benzină, motorină, curent electric etc.); capacitatea maşinilor (grele, comerciale, uşoare etc.); destinaţia transportului (marfă, călători etc.); respectiv natura serviciilor prestate (telefon, radio, televiziune etc.).

L) ***În comerţ, purtătorii costurilor de achiziţie a mărfurilor*** pot să fie:

• *în cazul comerţului cu ridicata* conţinutul purtătorilor de costuri de achiziţie îl constituie *unitatea de produs (marfă);*

• *în comerţul cu amănuntul şi de alimentaţie publică* costurile de achiziţie se stabilesc *global*, la nivelul cantităţilor totale ale tuturor mărfurilor achiziţionate de întreprindere.

O imagine de ansamblu asupra sistemului purtătorilor de cheltuieli şi de costuri se poate realiza cu ajutorul schemei din anexa nr. 3, de mai jos.

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	PURTĂTORI DE CHELTUIELI CATEGORII	CONȚINUT	NATURA PRODUCȚIEI	PURTĂTORI DE COSTURI	NIVELUL costurilor
A.	Finali → Sintetici / Analitici → Purtători de costuri	Produsul unicat - piese,subansamble, ansamble semifabricate – unicate	Individuală sau de unicate	Unitate de produs Unitatea de piese, subansamble, ansamble, semifabricate	Individual Individual
B.	Intermediari → Sintetici → Gradul I	1. serii, loturi, partizi de produse 2. cantităţi lunare de produse 3. seturi de produse 4. grupe de produse 5. culturi agricole 6. categorii de animale şi păsări 7. categorii de lucrări agricole 8. obiective de construcţii-montaj 9. categorii de mijloace de transport 10. servicii prestate 11. feluri de mărfuri 12. mărfuri globale	1. prod. de serie 2. prod. de masă 3. p .sortodimensională 4. prod. Cuplată 5. prod. Vegetală 6. prod. Zootehnică 7. mecanic agricol 8. prod.construcţii-montaj 9. transporturi 10. prestări servicii 11. comerţ cu ridicata 12. comerţ cu amănuntul şi aliment.publică	unitatea de produs unitatea de produs unitatea de produs unitatea de produs unitatea de produs unitatea de produs unitatea de lucrare obiectiv de construcţii to/km şi călători/km unitatea de prestaţie unitatea de marfă total (global) mărfuri	individual individual mediu/seturi mediu/grupe mediu-indiv. Individual individual individual individual individual individual global
	Gradul II sau Globali	1. Sortimente de produse 2. Grupe de produse	1. Sortodimensională 2. Prod. cuplată	unitatea de produs unitatea de produs	individual individual
	Analitici → Gradul I	Grupe de (a) piese (b) subansamble © ansamble (d) semifabricate	1. P. Sortodimensională 2. Prod. cuplată	Unitatea de sau Media (a) piese (b) subansamble (c) ansamble (d) semifabricate	Individual sau Mediu pe grupe
	Gradul II sau Globali	Grupe de (a) piese (b) subansamble © ansamble (d) semifabricate	1. Sortodimensională 2. Prod. cuplată	Unitatea de (a) piese (b) subansamble (c) ansamble (d) semifabricate	individual
C.	Alte categorii de purtători de cheltuieli şi de costuri:	1. Finali sau Intermediari, Sintetici sau Analitici diferenţiaţi pe calităţi ale produselor 2. Finali sau intermediari, Sintetici sau analitici diferenţiaţi pe cerinţele exportului de produse			

Scanned with OKEN Scanner

3.2.2. Unitatea de calculație – factor de exprimare cantitativă a producției pentru care se calculează costurile

Pentru calcularea științifică a costurilor este necesară exprimarea cantitativă a producției obținute, cu ajutorul unor unități de măsură omogene, corespunzătoare formei de prezentare, stării de agregare și proprietăților fizico-chimice ale produselor, lucrărilor sau serviciilor respective.

Din cele de mai sus rezultă că „UNITATEA DE CALCULAȚIE" este unitatea de măsură care servește la exprimarea cantitativă a producției pentru care se calculează costurile.

În activitatea practică de calculație a costurilor se folosesc mai multe feluri de unități de calculație, diferențiate între ele după anumite criterii, dintre care criteriul omogenității producției este cel mai reprezentativ și mai concludent. După acest criteriu se deosebesc două categorii importante de unități de măsură sau de calculație și anume: unități tehnice sau naturale și unități convenționale.

a) ***Unitățile de calculație tehnice sau naturale*** se utilizează în cazurile existenței omogenității naturale a producției, cel puțin pentru principalele produse, lucrări sau servicii obținute. În aceste cazuri, se folosesc ca unități de calculație unități de măsură tehnice sau naturale cum sînt: m, mp, mc, kg, l., buc, perechea, duzine, kilowatul, caloria și altele.

Avînd în vedere varietatea producției obținute, a formei și a proprietăților ei fizico-chimice, unele întreprinderi folosesc, concomitent, succesiv sau alternativ, mai multe unități de calculație. De exemplu: o întreprindere constructoare de mașini poate folosi ca unități de calculație tona, pentru piese turnate; setul de piese prelucrate și bucata, pentru produsul finit rezultat din montaj; într-o întreprindere integrată de pielărie și încălțăminte se folosesc ca unități de calculație: kg., pentru producția de talpă; dm^2 pentru producția de piele și perechea pentru producția de încălțăminte; întreprinderile de industrializarea laptelui folosesc: hl pentru lapte, kg sau to pentru unt și brînzeturi; fabricile de vase emailate și de porțelanuri pot folosi unități de calculație diferențiate pe faze de fabricație, cum ar fi: to în faza de debitare; mp în faza de emailare și decorare, bucăți la finisaj etc.

b) ***Unitățile de calculație convenționale*** se utilizează în cazurile în care nu există omogenitate naturală a producției, datorită diversității acesteia, chiar și în cadrul aceluiași produs. Această situație este impusă de cerințele vieții moderne, cînd produsele prezintă particularități calitative sau deosebiri constructive și funcționale de la un lot la altul, de la un atelier la altul, ori de la o secție la alta. Cu toate aceste deosebiri, produsele respective sînt legate între ele, prin tehnologia și organizarea producției, de aceleași cheltuieli de producție. De exemplu: producția sortodimensională sau producția cuplată.

În aceste cazuri, pe parcursul unor etape și faze ale calculației costurilor, este necesar ca, în lipsa omogenității naturale, să se creeze o omogenitate convențională, artificială sau calculatorie a producției, utilizînd unități de măsură convenționale pentru exprimarea unitară a producției, în vederea determinării costului ei.

Unitățile de calculație convenționale pot îmbrăca mai multe FORME, dintre care două sînt mai importante:

- ***unități de calculație convenționale rezultate din conjugarea unei unități tehnice sau naturale cu o anumită caracteristică calitativă sau funcțională a produsului*** pentru care se calculează costul respectiv. De exemplu: în industria extractivă, tona de minereu cu o anumită concentrație sau conținut de substanță utilă; în industria constructoare de mașini, tractoare de un anumit număr de cai putere, vagoane de marfă convenționale cu două osii sau de 10 tone; fabricile de geamuri, mp geam tras de 2 mm grosime etc.

- ***unități de calculație sub forma abstractă a unor cifre convenționale de echivalare,*** care se obțin prin calcul, comparînd o particularitate, o caracteristică sau un alt element a cărui mărime este determinabilă și care este comun tuturor produselor, cum sînt: consumul specific de materii prime, timpul de muncă pe unitatea de produs și alte elemente comune tuturor produselor dintr-o anumită grupă sau familie de produse. Mărimea unui astfel de element aferent fiecărui produs din cadrul unei grupe sau familii de produse se raportează la mărimea elementului corespunzător produsului cel mai reprezentativ care joacă rolul de *produs etalon*. Din acest raport rezultă diferite cifre abstracte numite *coeficienți de echivalență*, care se folosesc în omogenizarea artificială a producției, pe calea echivalării, în vederea calculării costurilor acesteia.

De menționat că unitățile de calculație convenționale au rolul unor ***unități de calculație intermediare,*** care intervin numai în anumite etape sau faze ale calculației costurilor, deoarece, în final, costul fiecărui produs, lucrare sau serviciu trebuie stabilit pe unitatea de calculație fizică sau naturală cea mai adecvată. Numai rareori costul rămîne stabilit exclusiv pe o unitate de calculație convențională. De exemplu: în

Scanned with OKEN Scanner

transporturi, unde costul prestărilor se stabileşte şi rămîne stabilit pe to/km şi călător/km; sau în agricultură, unde lucrările de arătură au ca unitate de calculaţie „hantru" (hectar arătură normală); în producţia de energie electrică kW/h etc.

Alegerea unităţilor de calculaţie este o problemă foarte importantă, care influenţează, pozitiv sau negativ, întregul sistem de calculaţie a costurilor. De aceea, pe lîngă factorii amintiţi anterior (proprietăţile şi caracteristicile produselor), este necesar să se ţină seama şi de accesibilitatea calculelor economice care intervin sub diferite forme şi în diferite etape, faze şi momente ale calculaţiei costurilor.

Între unitatea de calculaţie şi purtătorii de costuri există o foarte strînsă legătură de interdependenţă, care se manifestă astfel:

- în primul rînd, unitatea de calculaţie, ca unitate de produs, lucrare sau serviciu, coincide perfect cu purtătorii de costuri;
- în al doilea rînd, unitatea de calculaţie constituie o subdiviziune a purtătorilor de cheltuieli intermediari, sau invers: purtătorii de cheltuieli intermediari reprezintă multipli ai unităţii de calculaţie, respectiv ai purtătorilor de costuri.

Avînd în vedere aceste legături reciproce, *unităţii de calculaţie îi revine un rol deosebit în definirea generală şi stabilirea corectă a tuturor categoriilor de purtători de cheltuieli şi de costuri*, în funcţie de particularităţile fiecărei întreprinderi în parte.

3.2.3. Perioada de calculaţie – factor de delimitare în timp a costurilor

În domeniul costurilor, ca în oricare alt domeniu de activitate, este necesară delimitarea în spaţiu şi timp a obiectului său, delimitare care îmbracă forme specifice, corespunzătoare particularităţilor acestui domeniu.

Astfel, ***delimitarea şi mişcarea în spaţiu*** a producţiei şi a celorlalte activităţi economico-sociale şi a cheltuielilor ocazionate de aceste procese se circumscriu în cadrul întreprinderilor şi a subdiviziunilor tehnico-productive şi funcţionale ale acestora, numite ***sectoare sau centre de cheltuieli, precum şi pe purtători de cheltuieli şi purtători de costuri***.

Delimitarea şi mişcarea în timp a proceselor economice şi a cheltuielilor ocazionate de ele au loc în cadrul unor unităţi de timp, denumite *perioade de gestiune*: luna, trimestrul şi anul de gestiune sau *exerciţiu financiar*.

Pentru calculaţia costurilor perioadele de gestiune îndeplinesc rolul unor PERIOADE DE CALCULAŢIE, în sensul că definirea şi organizarea purtătorilor de cheltuieli şi de costuri, precum şi a sectoarelor sau centrelor de cheltuieli nu sînt posibile fără raportarea lor şi la perioadele de gestiune sau de calculaţie.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Partea a II-a

SISTEMUL METODOLOGIC AL COSTURILOR

Capitolul 4

CONȚINUTUL ȘI STRUCTURA SISTEMULUI METODOLOGIC AL COSTURILOR

4.1. Conținutul sistemului metodologic al costurilor

Complexitatea şi diversitatea obiectivelor studiului costurilor determină folosirea unui ansamblu de metode şi procedee diferite pentru realizarea tuturor acestor obiective.

Astfel, procesul informațional de formare sau calculație a costurilor efective (de achiziție, de producție şi de desfacere) este de neconceput fără aportul contabilității cheltuielilor ce compun costurile.

De asemenea, organizarea întregului proces informațional al costurilor – de formare (calculație), control şi analiză a costurilor – presupune folosirea judicioasă a conceptelor metodologice cunoscute sub denumirea de „metode clasice", care, de fapt, sînt metode „de bază": metoda „globală", metoda „pe faze" şi metoda „pe comenzi".

În acelaşi timp, pentru realizarea lucrărilor proprii din anumite etape, contabilitatea cheltuielilor se conjugă atît cu metodele clasice enumerate mai sus, cît şi cu o serie de procedee, tot „clasice" sau „de bază": procedeul „suplimentării", procedeul „diviziunii simple", procedeul „coeficienților de echivalență" etc.

În scopul elaborării costurilor antecalculate şi a controlului realizării acestora, în procesul informațional unic al costurilor se pot utiliza, în mod opțional, una din următoarele metode aşa-zise „metode moderne" sau „complementare": metoda „normativă sau a costurilor normate", metoda „costurilor standard", metoda „costurilor directe", metoda „plan-efectiv" sau diverse combinații ale acestora.

Tot ca alternative la unele metode şi procedee dintre cele menționate în cadrul aliniatelor precedente, literatura de specialitate recomandă şi alte metode, precum: metoda „Tarifară-maşină", metoda „G.P.", metoda „analizei valorii" etc.

Simpla rememorare şi structurare pe grupe mari a metodelor şi procedeelor folosite sau care ar putea fi utilizate în procesul informațional al costurilor, demonstrează caracterul său de sistem metodologic complex.

Totodată, acest sistem metodologic complex este şi un sistem „integrat", deoarece metodele şi procedeele respective nu pot fi aplicate în practică luate separat, ci numai conjugate sau integrate toate într-un sistem metodologic unitar. Acest lucru se explică prin faptul că fiecare dintre ele participă la realizarea unuia sau a cîtorva obiective şi numai acționînd toate împreună (simultan, succesiv sau alternativ) se asigură îndeplinirea completă a tuturor obiectivelor sistemului. De asemenea, o serie de procedee se regăsesc în trunchiul de bază al fiecărei metode, ca elemente metodologice comune, ceea ce creează numeroase dificultăți în încercarea de a înlocui o metodă cu alta fără a ține seama de necesitatea integrării numai a elementelor specifice, complementare, care întregesc ansamblul, fără a înlocui în totalitate o metodă cu altă metodă. Din acest punct de vedere este edificatoare experimentarea „metodei normative" (transformată ulterior în „metoda costurilor normate"), acțiune care a durat aproximativ trei decenii (anii '60, '70, '80), fără nici un rezultat pozitiv, adică fără aplicare practică a acestei metode.

Desigur că s-ar putea da şi alte exemple negative similare, care să justifice necesitatea abordării integrate a sistemului metodologic al costurilor, dar acestea vor fi puse în discuție la momentul şi locul potrivit din cadrul prezentei lucrări.

Pornind de la aceste constatări, în continuare, se va încerca o jalonare a coordonatelor unui sistem metodologic sau chiar a unui sistem informațional integrat al costurilor.

4.2. Conceptul de sistem metodologic și informațional integrat al costurilor

Integrarea în domeniul metodologiei costurilor, ca parte componentă a sistemului informațional economic, presupune existența mai multor elemente dispersate care sînt supuse integrării. Aceste elemente pot fi stabilite și cunoscute cu ajutorul conceptului de integrare, care nu este nou, ci chiar foarte vechi. Caracter de noutate au numai condițiile de aplicare a lui, prin care se deosebește sistemul integrat modern de sistemele integrate clasice. Cele mai semnificative deosebiri dintre aceste sisteme se referă la: scopul, obiectul, conținutul, sfera de cuprindere, structura, metodele, mijloacele, organizarea și funcționarea sistemului.

Caracteristicile esențiale ale acestor elemente, analizate comparativ – clasic și modern –, relevă deosebirile amintite și particularitățile sistemului integrat modern.

4.2.1. Trăsăturile sistemului informațional integrat al costurilor

• ***Scopul*** unui astfel de sistem se concretizează în satisfacerea tuturor cerințelor de informare ale întregii întreprinderi, atît sintetice, care permit integrarea funcțiilor și compartimentelor de activitate la nivelurile superioare de conducere, cît și, mai ales, o informare foarte analitică, care să asigure integrarea diverselor operații ca elemente ale întregii unități economice.

• Conceptul de sistem integrat modern implică ***o sferă de cuprindere a informațiilor economice considerabil mai largă decît alte concepte din trecut***, ca elemente ale unui sistem unitar.

• ***Sistemul integrat modern include în obiectul său prelucrarea și manevrarea unui volum foarte mare de informații economice***, provenite de la toate sectoarele de activitate și pentru nevoile tuturor acestor sectoare ale întreprinderii.

• Vehicularea unui volum așa de mare de informații economice implică ***cunoașterea și utilizarea unui proces de prelucrare a datelor informaționale deosebit de complex***. În principiu, metodologia acestui proces constă în faptul că datele de bază sau primare, după ce au fost culese și înregistrate, se prelucrează în toate modurile posibile și utile și sînt folosite pentru orice lucrare, ori de cîte ori aceasta este necesară, fără transcrieri intermediare, obținîndu-se astfel o eficiență sporită a sistemului integrat modern față de celelalte sisteme de prelucrare a informațiilor economice.

• Sistemul informațional integrat modern al costurilor este de neconceput fără ***prelucrarea automată a informațiilor economice*** cu ajutorul calculatoarelor electronice. Unii specialiști pun chiar semnul egalității între „sistemul integrat" și „prelucrarea datelor prin intermediul calculatoarelor"[10].

Fără a diminua cu nimic rolul calculatoarelor electronice, un sistem informațional integrat al costurilor poate fi definit în toată complexitatea lui numai prin luarea în considerare a tuturor laturilor sale. Nici dacă integrarea se referă numai la mijloacele tehnice de prelucrare a datelor sau informațiilor, tot nu se poate pune semnul egalității între „sistemul integrat de prelucrare a datelor" și „prelucrarea electronică a datelor", deoarece, în realitate, celelalte mijloace tehnice – manuale și mecanice – nu dispar din întreprinderi, ci ele se folosesc conjugate sau integrate cu tehnica electronică în procesul informațional unic al costurilor. În consecință, un sistem informațional integrat modern poate fi realizat numai printr-o amplă cercetare a tuturor componentelor sale și prin rezolvarea tuturor problemelor ridicate de aceste componente. „Sistemul trebuie să cuprindă oameni, mașini, obiective, măsurile și metodele firmei într-un tot unitar".[11]

• Sub aspect organizatoric, sistemul informațional integrat al costurilor se întemeiază pe concepția potrivit căreia funcțiunile și sectoarele de activitate ale întreprinderii sînt considerate ca părți interdependente ale unui organism unitar. Respectiv, *acest sistem se bazează pe integrarea funcțiunilor și activităților de la care provin și pentru care se prelucrează informațiile economice ale întreprinderii.*

• Sistemul informațional integrat modern al costurilor se caracterizează prin faptul că *trebuie să asigure funcționarea întreprinderii ca un mecanism unitar*, ale cărui componente sînt riguros asamblate pe o

---

[10] H. B. Maynard – *Conducerea activității economice*, vol. I-V, Traducere din limba americană după ediția din 1967, Editura Tehnică, București, 1970, pag. 15.

[11] *Idem*, pag. 19.

Scanned with OKEN Scanner

bază coerentă, integrată. „Practic, tocmai un astfel de mecanism bine asamblat, de manevrare a informațiilor reprezintă ceea ce numim sistem integrat".[12]

Fiecare dintre aceste trăsături evidențiază cîte o direcție principală în care trebuie să se îndrepte cercetarea științifică pentru definirea și realizarea sistemului informațional integrat modern al costurilor.

4.2.2. Definirea sistemului informațional integrat al costurilor

Deși conceptul de „sistem integrat" este foarte vechi, această noțiune s-a răspîndit numai în ultimele decenii, cînd practica a impus crearea unui nou tip de sistem integrat, care este, în același timp, și modern. În acest context este suficient să definim numai noțiunea de „sistem integrat" fără atributul „modern", care se subînțelege.

Pornind de la înțelesul larg al noțiunii de „integrare", care înseamnă „A (se) include, a (se) îngloba într-un tot"[13], în domeniul costurilor, conținutul integrării îl constituie includerea, înglobarea, conjugarea sau contopirea într-un tot unitar a tuturor categoriilor de informații, privind costurile, a metodelor, procedeelor și mijloacelor materiale și tehnice folosite în prelucrarea acestor informații, în cadrul planificării, evidenței, calculației, controlului și analizei costurilor.

Astfel, ***sistemul informațional integrat al costurilor*** poate fi definit ca reprezentînd un ansamblu de informații economice complexe (sintetice și analitice, cantitative și valorice, de plan și efective etc.) privitoare la costurile de achiziție, de producție și de desfacere, informații obținute, în principal, prin prelucrarea automată a datelor informaționale provenite de la toate organismele întreprinderii și care sînt necesare în procesul informațional unic al tuturor acestor organisme, în vederea valorificării normale a resurselor materiale, financiare și umane, potrivit cerințelor de viață ale oamenilor.

După cum rezultă din această definiție, conținutul sistemului informațional integrat al costurilor cuprinde următoarele componente: ansamblul informațiilor economice privind costurile, procesul de prelucrare a acestor informații, sursele de date sau informații economice referitoare la costuri, circulația și destinația informațiilor respective.

Principalele ***categorii de informații economice*** care alcătuiesc ansamblul acesta sînt: informații de plan, prin care se stabilesc costurile pentru perioadele viitoare de gestiune; informații efective, care reflectă costurile realizate în perioadele de gestiune încheiate; la rîndul lor, atît informațiile de plan cît și cele efective pot fi cantitative și valorice, sintetice și analitice și alte informații; informații de control și analiză a costurilor.

Procesul de prelucrare a datelor sau informațiilor privind costurile include: o serie de operații de prelucrare (funcționale, logice și de calcul); acest proces se desfășoară în mai multe faze succesive (culegerea, transmiterea, prelucrarea propriu-zisă, valorificarea și conservarea informațiilor); folosirea unui sistem metodologic constituit din numeroase și diverse metode și procedee specifice costurilor; utilizarea integrată de mijloace tehnice (manuale, mecanizate și automatizate) de prelucrare a datelor sau informațiilor economice privind costurile; ca suport material (purtători) de date sau informații economice se folosesc diferite documente, registre, situații și alte lucrări scrise de specialitate, precum și anumiți purtători tehnici de date sau informații, ca de exemplu dischete.

Sursele de date sau informații economice privind costurile sînt și ele diferite, în funcție de natura informațiilor, și anume: informațiile de plan au ca sursă lucrările de planificare economico-financiară; informațiile efective de urmărire a îndeplinirii planului costurilor au ca sursă sau proveniență evidența economică, cu cele trei componente ale sale – contabilitatea, statistica și evidența operativă.

Izvorul, locurile prin care circulă și destinația informațiilor economice privind costurile se concretizează prin forma tuturor organismelor întreprinderii și alte unități exterioare ei.

Dintre componentele sistemului informațional integrat al costurilor enumerate mai sus, o importanță deosebită prezintă ansamblul metodologic al acestui sistem, datorită faptului că diversitatea metodelor și procedeelor folosite constituie „liantul" care leagă între ele toate aceste componente, le integrează organic.

4.3. Structura ansamblului metodologic integrat al costurilor

Corespunzător celor trei obiective generale ale sistemului informațional integrat al costurilor – formarea sau calculația, controlul și analiza, precum și organizarea formării sau calculației, controlului și

---

[12] *Idem.*

[13] *Dicționarul limbii române moderne*, Editura Academiei, București, 1958, pag. 388.

Scanned with OKEN Scanner

analizei costurilor – ansamblul metodologic al acestui sistem se structurează pe trei categorii mari de metode şi procedee, şi anume:

a) metode de organizare a sistemului informaţional integrat al costurilor;

b) metode şi procedee de formare sau calculaţie a costurilor;

c) metode şi procedee de control şi analiză a costurilor.

În cadrul fiecăreia dintre aceste categorii de metode şi procedee, ansamblul metodologic al costurilor se structurează în adîncime, pe diferite grupe şi subgrupe de metode şi procedee, aşa cum se arată în cele ce urmează.

4.4. Factorii care asigură integrarea conţinutului general al sistemului informaţional al costurilor

Pe baza integrării într-un sistem unitar a celor trei subsisteme informaţionale ale costurilor – subsistemul formării sau calculaţiei, subsistemul controlului şi analizei şi subsistemul organizării formării sau calculaţiei, controlului şi analizei costurilor – stau anumite trăsături fundamentale sau ***factori cu acţiune comună şi reciprocă*** ale acestor subsisteme.

a) Primul dintre aceşti factori fundamentali constă în faptul că subsistemul formării sau calculaţiei costurilor, cu cele două laturi deosebite ale sale – antecalculaţia şi postcalculaţia – sînt incomplete şi lipsite de finalitate fără controlul şi analiza costurilor. La rîndul lor, controlul şi analiza costurilor sînt de neconceput fără antecalculaţia şi postcalculaţia costurilor.

b) Al doilea factor fundamental se concretizează în aceea că primele două subsisteme – al formării sau calculaţiei şi al controlului şi analizei costurilor – nu au o existenţă de sine stătătoare, ci ele capătă conţinut real numai prin împletirea organică cu subsistemul metodologic al organizării sistemului informaţional al costurilor pe sectoare sau centre de cheltuieli şi pe purtători de cheltuieli şi de costuri. În acelaşi timp, metodele de organizare a sistemului informaţional al costurilor primesc un conţinut concret numai prin intermediul subsistemelor metodologice de formare sau calculaţie şi de control şi analiză a costurilor.

c) Cel de al treilea factor fundamental este comun tuturor sau marii majorităţi a metodelor de prelucrare a informaţiilor costurilor şi el se materializează în faptul că procesul unic al acestei prelucrări de informaţii parcurge, în general, aceleaşi etape, faze şi momente, în cadrul cărora se rezolvă cam aceleaşi probleme şi pentru care se folosesc, de regulă, aceleaşi procedee, indiferent de metodele aplicate. Acest factor izvorăşte din interiorul fiecăruia dintre cele trei subsisteme, dar mai ales al primului, cel al formării sau calculaţiei costurilor, care se divizează, la rîndul său, în alte două subsisteme de un grad inferior: subsistemul antecalculaţiei şi subsistemul postcalculaţiei costurilor.

Fiecare dintre aceste subsisteme – antecalculaţia şi postcalculaţia costurilor – îmbracă forme specifice corespunzătoare particularităţilor diferitelor metode folosite, deşi esenţa desfăşurării lor – pe etape, faze, momente, lucrări, probleme – este aceeaşi.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 5

MODELAREA SISTEMULUI INFORMAȚIONAL INTEGRAT AL COSTURILOR

Un element metodologic deosebit, care permite reprezentarea într-un tot unitar a obiectului şi metodologiei de studiu a costurilor, îl constituie modelul sistemului informațional integrat al costurilor.

5.1. Noțiunea de model, necesitatea şi rolul modelelor în realizarea sistemului informațional integrat al costurilor

În general ***modelul*** este o formă de reprezentare a obiectelor şi proceselor reale din natură şi societate.

Înlocuind obiectul sau procesul real, modelul constituie un puternic mijloc de cercetare şi cunoaştere, în care se reflectă şi se repetă, într-o anumită măsură, proprietățile şi particularitățile obiectului sau procesului reprezentat.

„Literalmente modelele ne înconjoară, ele se creează şi se utilizează la fiecare pas, ele ne servesc zilnic".[14]

În primul rînd, există o serie de ***modele fizice, materiale***, care reprezintă obiectul modelat într-o formă aproape identică cu cea reală dar la o scară de mărime mult mai redusă, ca de exemplu: macheta unei construcții, a unei maşini etc.

În al doilea rînd, există şi ***modele abstracte***, care reflectă conținutul şi proprietățile obiectului sau procesului modelat numai în conştiința omului. Aceste modele sînt create pe baza informațiilor, motiv pentru care se numesc ***modele informaționale subiective***. De pildă: bugetul de venituri şi cheltuieli al întreprinderii este un model informațional care arată cum se va desfăşura activitatea întreprinderii într-o anumită perioadă de timp viitoare; evidența economică este un model informațional în care se prezintă, concis, modul cum s-a desfăşurat activitatea întreprinderii într-o anumită perioadă de timp trecută; rapoartele periodice sînt tot modele informaționale în care se evaluează rezultatele activității economice ale întreprinderi dintr-o anumită perioadă de gestiune încheiată, prin compararea realizărilor cu planul şi prin analiza critică a acestor rezultate.

Necesitatea modelelor de informare economică este determinată de cerințele activității de conducere, potrivit cărora fiecare conducător trebuie să-şi elaboreze, înainte de toate, un model informațional cu privire la obiectul sau procesul condus, care să-l ajute în cunoaşterea şi dirijarea obiectului sau procesului respectiv.

Conținutul modelelor informaționale depinde de nivelul ierarhic al conducerii. Din acest punct de vedere se disting două categorii de modele: ***modele informaționale ale sistemului***, necesare conducerii întreprinderii şi ***modele informaționale ale subsistemelor***, destinate conducătorilor diferitelor organisme ale unității.

Aceste două categorii de modele se deosebesc între ele prin gradul de sintetizare al reprezentărilor pe care le conțin, grad ce creşte o dată cu deplasarea de la nivelurile inferioare spre nivelurile superioare ale ierarhiei conducerii, reflectînd tot mai mult interacțiunile dintre componentele sistemului, dintre subsistemele întreprinderii.

Din punct de vedere al mijloacelor folosite pentru construirea lor, modelele informaționale pot fi: descriptive, matematice, schematice şi de altă natură.

„Orice text, orice descriere este în fond un model al unui obiect sau proces al lumii materiale care, în scopul prescurtării, se numesc ***modele descriptive***. Aceste modele au jucat şi joacă un rol considerabil în activitatea de conducere. Datorită lor omul a fost în stare ca, independent de procesul de producție, să analizeze pe baza descrierii particularităților acestuia, procesul amintit, iar după aceea să enunțe anumite

[14] L. Kuțev, M. Goreainov - *Matematica şi conducerea producției*, Editura Tehnică, Bucureşti, 1969, pag. 37.

propuneri pentru îmbunătățirea lui. Cu propunerile sale omul pătrunde în practică, intervine în procesul de producție, îl modifică și urmărește rezultatele obținute. După aceea, revenind la descriere, este posibil să o modifice dacă modificările respective în procesul real au dat rezultate pozitive. Modelul descriptiv devine astfel o armă puternică a cunoașterii, ca un fel de laborator, unde se efectuează analiza logică a procesului real, unde se întocmesc concluziile și se emit ipoteze, iar piatra de încercare de verificare a utilității și aplicativității oricăror modele abstracte rămîne practica – însuși procesul real".[15]

Modelele matematice se caracterizează, în principal, prin posibilitatea abstractizării și a generalizării mult mai mare decît în cazul modelelor descriptive: unul și același model (una și aceeași ecuație) poate să descrie, cu un succes egal, obiecte cu totul diferite. Modelul matematic al procesului de producție poate fi întocmit dacă se cunosc legile cantitative ale elementelor componente ale acestui proces și legăturile logice dintre aceste elemente. La rîndul său, studierea modelului matematic permite stabilirea unor legi cantitative ale procesului de producție, în totalitatea lor.[16]

Modelele schematice au ca trăsătură distinctă reprezentarea abstractă a proceselor, activităților și operațiilor reale cu ajutorul unor scheme a căror formă diferă în funcție de obiectul reprezentării și de mijloacele utilizate în acest scop. De exemplu: organigramele, graficele, diagramele de flux etc. Pentru reprezentarea procesului de prelucrare a informațiilor economice se folosesc scheme specifice acestui proces, cum sînt: diagramele de flux, schemele logice de sistem și schemele logice de program.

Toate categoriile de modele informaționale prezentate succint mai sus (descriptive, matematice și schematice), pot fi utilizate independent sau în diferite combinații, completîndu-se reciproc, astfel încît să asigure o reprezentare cît mai fidelă a obiectelor sau proceselor cercetate.

Asemenea combinații de modele se pot realiza și sînt necesare mai ales atunci cînd se urmărește reprezentarea dinamicii procesului real, evoluția lui ascendentă, progresivă, descriind, cu ajutorul lor (a modelelor), atît stările existente, cît și cele dorite.

În cazul sistemului informațional al costurilor, ***rolul modelelor abstracte*** este, deopotrivă, atît de a reflecta vechiul sistem cu toate neajunsurile lui, cît și de a proiecta noul sistem informațional cu principalele lui avantaje, către care se tinde. În situația tratată aici, modelul informațional constituie atît un instrument de analiză critică a sistemelor fragmentate, cît și un mijloc de proiectare a unui sistem informațional integrat al costurilor.

După cum se știe, *cea mai importantă cale de perfecționare a sistemului informațional al costurilor o constituie prelucrarea automată a datelor informaționale din acest domeniu cu ajutorul calculatoarelor electronice. Dar folosirea eficientă a acestei tehnici moderne de calcul trebuie să fie precedată de reorganizarea sistemului informațional al costurilor existent. Orice subapreciere a acestei condiții determină insuccesul și ineficiența acțiunii de perfecționare a sistemului informațional al costurilor prin prelucrarea automată a datelor acestui sistem, deoarece nòul sistem se va construi pe temelia șubredă a vechiului sistem, din care nu au fost înlăturate toate imperfecțiunile rămase de la prelucrarea manuală a datelor.*

„Ordinatorul fără o organizare prealabilă riguroasă este o enormă înșelătorie care poate costa întreprinderea, în cazul cel mai rău viața acesteia, în cel mai bun caz o împovărare a cheltuielilor sale fără nici o recompensă."[17]

În acest scop, este recomandată organizarea integrată, care se poate realiza numai cu ajutorul unor modele dinainte stabilite, care sudează într-o concepție unitară toate metodele, procedeele și formele de culegere, prelucrare, transmitere, valorificare și păstrare a informațiilor privind costurile.

Importanța modelelor, în acest caz, este demonstrată de faptul că elaborarea lor constituie o condiție obiectivă a reorganizării, pe baze noi, a sistemului informațional al costurilor, ca sistem integrat.

5.2. Tipurile de modele ale sistemului informațional integrat al costurilor

Cerințele muncii de conducere determină funcțiile, obiectivele și metodele sistemului informațional integrat al costurilor, așa cum au fost definite în capitolele, subcapitolele și paragrafele precedente (1.4.; 4.3.). La rîndul lor, aceste elemente (funcții, obiective, metode) generează tipurile de modele informaționale de

---

[15] *Idem*, pag. 40.
[16] *Idem*, pag. 41.
[17] P. Lambert, prof. L'Institute d'etudes superieures des techniques d'organisation, supliment Le monde, 9.04.1968, pag. 53.

Scanned with OKEN Scanner

reprezentare a elementelor respective, grupate şi în acelaşi timp, conjugate pe subsisteme şi grefate pe ansamblul sistemului, delimitată în ***două categorii de modele***: generale şi specifice.

În prima categorie se situează MODELUL GENERAL AL SISTEMULUI informaţional integrat al costurilor, în care se integrează următoarele modele ale subsistemelor:

a) „modelul organizării sistemului informaţional integrat al costurilor";

b) „modelul informaţional al formării sau calculaţiei costurilor";

c) „modelul informaţional al controlului şi analizei costurilor".

Cele mai semnificative MODELE SPECIFICE, corespunzătoare diferitelor componente ale subsistemelor sistemului informaţional integrat al costurilor, sînt următoarele:

- „modelul informaţional al costurilor planificate";
- „modelul informaţional al costurilor efective";
- „modelul informaţional al controlului şi analizei operative a cheltuielilor care formează costurile";
- „modelul informaţional al controlului şi analizei periodice a costurilor".

Aceste tipuri de modele informaţionale – generale şi specifice – vor fi expuse pe larg în capitolele următoare.

Elementele generale care alcătuiesc conţinutul esenţial al fiecăruia dintre modelele enumerate aici şi care reprezintă fidel coordonatele principale ale sistemului informaţional integrat al costurilor şi a subsistemelor sale, sînt următoarele:

a) etapele, fazele şi momentele succesive ale procesului de cunoaştere, generale şi specifice fiecărui model;

b) obiectivele, lucrările şi operaţiile de realizat în fiecare etapă, fază şi moment al cunoaşterii;

c) metodele, procedeele şi instrumentele folosite pentru realizarea obiectivelor, lucrărilor şi operaţiilor fiecărei etape, faze şi momente ale cunoaşterii respective.

O imagine mai edificatoare asupra conţinutului general al sistemului informaţional integrat al costurilor şi a subsistemelor acestuia se poate obţine cu ajutorul unor ***modele schematice***, întocmite separat pentru fiecare subsistem în parte şi pe ansamblul sistemului, limitate, pentru început, la domeniul costurilor de producţie. Pentru costurile de achiziţie, de desfacere şi alte feluri de costuri asemenea modele se vor elabora separat, în cadrul unor capitole destinate acestor costuri.

5.3. Modelele principalelor subsisteme informaţionale ale costurilor

5.3.1. Modelul organizării sistemului informaţional integrat al costurilor

Coordonatele esenţiale ale organizării sistemului informaţional integrat al costurilor sînt reprezentate schematic în modelul din anexa nr.5, alăturată.

Principalele ***caracteristici*** ale acestui model sînt următoarele:

⇒ În cadrul tuturor metodelor de organizare a sistemului informaţional integrat al costurilor, ceea ce diferă de la o variantă la alta este nivelul la care se situează sectoarele sau centrele de cheltuieli. Astfel, în cazul metodei „pe faze", în prima variantă – „fără semifabricate" –, fazele de calculaţie, ca sectoare sau centre de cheltuieli", se situează la nivelul secţiilor de producţie, fermelor, şantierelor etc., şi se suprapun cu acestea, în timp ce în varianta a doua – „cu semifabricate"–, această suprapunere se realizează la nivelul atelierelor de producţie sau a altor subdiviziuni din cadrul secţiilor, fermelor etc. În cadrul metodei „pe comenzi", sectoarele sau centrele de cheltuieli pot fi: în varianta întîi, secţiile de producţie, fermele, şantierele etc., iar în varianta a doua, atelierele de producţie sau alte verigi organizatorice similare. În cazul metodei „globale" se deosebesc trei niveluri ale sectoarelor sau centrelor de cheltuieli, care generează trei variante de aplicare a acestei metode: la nivelul întreprinderii, al secţiilor (fermelor, şantierelor etc.) şi al atelierelor de producţie sau alte verigi organizatorice similare.

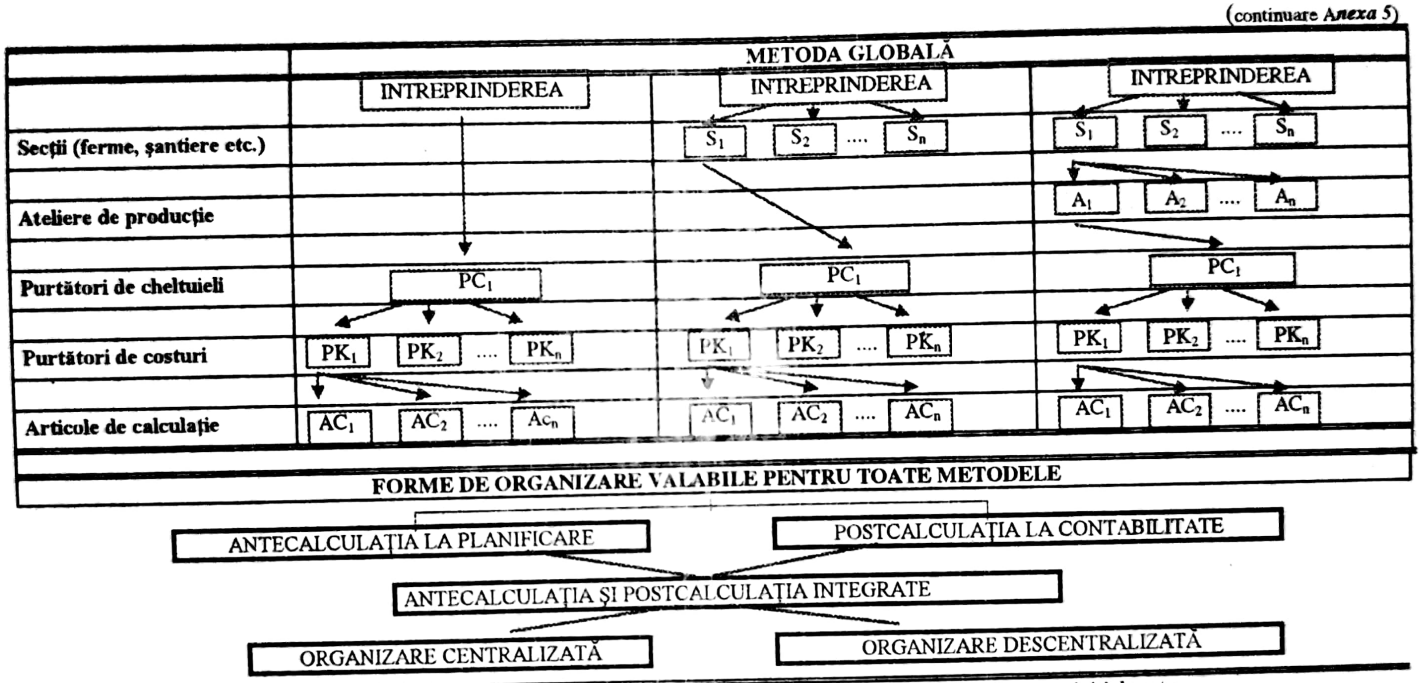
Scanned with OKEN Scanner

MODELUL SCHEMATIC AL ORGANIZĂRII SISTEMULUI INFORMAȚIONAL INTEGRAT AL COSTURILOR *Anexa 5*

	VARIANTA I	VARIANTA II	VARIANTA III
	METODA PE FAZE		
	INTREPRINDEREA	INTREPRINDEREA	INTREPRINDEREA
Secții (ferme, șantiere etc.)	$F(S)_1$ $F(S)_2$ .... $F(S)_n$	S_1 S_2 ..... S_n	
Ateliere de producție		$F(A)_1$ $F(S)_2$ .... $F(S)_n$	
Purtători de cheltuieli	PC_1 PC_2 .... PC_n	PC_1 PC_2 ..... PC_n	
Purtători de costuri	PK_1 PK_2 .... PK_n	PK_1 PK_2 .... PK_n	
Articole de calculație	AC_1 AC_2 .... Ac_n	AC_1 AC_2 .... AC_n	
	METODA PE COMENZI		
	INTREPRINDEREA	INTREPRINDEREA	INTREPRINDEREA
Secții (ferme, șantiere etc.)	$F(S)_1$ $F(S)_2$ .... $F(S)_n$	S_1 S_2 .... S_n	
Ateliere de producție		$F(A)_1$ $F(S)_2$ .... $F(S)_n$	
Purtători de cheltuieli sau comenzi	COM_1 (PC_1) COM_2 (PC_2) ... COM_n (PC_N)	COM_1 (PC_1) COM_2 (PC_2) ... COM_n (PC_N)	
Purtători de costuri	PK_1 PK_2 .... PK_n	PK_1 PK_2 .... PK_n	
Articole de calculație	AC_1 AC_2 .... Ac_n	AC_1 AC_2 .... AC_n	

Scanned with OKEN Scanner

(continuare *Anexa 5*)



Notă: Pentru simplificarea schemei, de la unele niveluri s-au desfăşurat în analiticele corespunzătoare numai cîte o subdiviziune, considerîndu-se că şi celelalte urmează aceeaşi regulă.

Semnificaţia unor iniţiale este:

- F = fază
- S = secţie
- A = atelier
- COM = comandă
- PC = purtător de cheltuieli
- PK = purtător de costuri
- AC = articol de calculaţie

Scanned with OKEN Scanner

⇒ De asemenea, în cadrul primelor două metode – „pe faze" şi „pe comenzi" – purtătorii de costuri se pot diferenţia: fie la nivelul secţiilor, fermelor, şantierelor etc., în varianta întîi: fie la nivelul atelierelor de producţie sau a altor subdiviziuni organizatorice similare. În cazul metodei „globale", poate exista producţie omogenă, respectiv purtători de costuri, la nivelul întreprinderii, al secţiilor, fermelor, şantierelor etc. sau al atelierelor de producţie etc.

⇒ Ideea centrală în funcţie de care s-au stabilit nivelurile de diferenţiere a sectoarelor sau centrelor de cheltuieli şi ale purtătorilor de costuri, în cadrul tuturor metodelor şi variantelor de aplicare a metodelor de organizare a sistemului informaţional integrat al costurilor, o constituie conceptul privitor la baza de referinţă a împărţirii cheltuielilor de producţie în cheltuieli directe şi cheltuieli indirecte, care a fost prezentat în capitolele precedente.

⇒ În cadrul modelului organizării sistemului informaţional integrat al costurilor din anexa nr. 6, metodele, variantele metodelor şi formele organizării sistemului informaţional integrat al costurilor sînt prezentate fiecare separat, ca metode, variante şi forme distincte, deşi în realitate ele apar, în majoritatea cazurilor, numai combinate sau integrate în diferite moduri, după cerinţele activităţii practice. Asemenea combinaţii sau integrări se pot realiza cel puţin pe următoarele trei planuri: combinaţii de variante în cadrul fiecărei metode; combinaţii de metode în cadrul tuturor variantelor; combinaţii de metode şi variante cu diferite forme de organizare a sistemului informaţional al costurilor. Concret, astfel de combinaţii sau integrări diferă de la o întreprindere la alta, aşa cum s-a mai spus, în funcţie de tehnica, tehnologia şi organizarea producţiei şi de alţi factori.

Toate aceste combinaţii de metode şi variante de metode se integrează în anumite forme de organizare a sistemului informaţional al costurilor, forme care, la rîndul lor, apar într-o multitudine de combinaţii. De pildă, mai întîi se integrează faza de colectare a cheltuielilor de producţie efective cu faza de control şi analiză operative a acestor cheltuieli, deşi ele aparţin unor subsisteme diferite (calculaţie şi control-analiză); apoi, ambele faze se organizează descentralizează, după metoda „pe comenzi", „pe faze" sau „globală", în varianta „pe secţii, ferme, şantiere etc." sau „pe ateliere de producţie sau alte verigi organizatorice similare", după caz.

Pe de altă parte, aproape toate celelalte etape şi faze ale calculaţiei, cît şi controlul periodic al costurilor se organizează tot după cele trei metode („pe comenzi", „pe faze", şi „globală"), însă centralizat la nivelul întreprinderii.

5.3.2. Modelul informaţional integrat al subsistemului de formare sau calculaţie a costurilor de producţie

Procesul formării sau calculaţiei costurilor de producţie, planificate şi efective, se desfăşoară în mai multe etape de lucru principale. În cadrul fiecărei etape se disting mai multe faze, iar fazele cuprind fiecare anumite obiective de realizat, care se detaliază pe lucrări şi operaţii de executat succesiv şi care se înfăptuiesc cu ajutorul unor metode şi procedee adecvate.

Toate aceste etape, faze, lucrări şi operaţii, precum şi metodele şi procedeele corespunzătoare alcătuiesc conţinutul esenţial al procesului de formare sau calculaţie a costurilor de producţie.

O imagine de ansamblu a acestui proces se poate realiza cu ajutorul modelului schematic din anexa nr. 6, alăturat.

Modelul schematic al formării sau calculaţiei costurilor de producţie

Anexa nr. 6

Etape	Faze	Obiective, lucrări şi operaţii de realizat	Metode, procedee şi instrumente folosite
0	1	2	3
I		DETERMINAREA ŞI DELIMITAREA PRIMARĂ A CHELTUIELILOR DE PRODUCŢIE, PLANIFICATE ŞI EFECTIVE, DUPĂ NATURA SAU CONŢINUTUL LOR ECONOMIC	
	1.	Planificarea cheltuielilor de producţie pe elemente primare de cheltuieli	Planificarea economico-financiară
	2.	Colectarea cheltuielilor de producţie efective pe elemente primare de cheltuieli	Contabilitatea financiară
II.		REPARTIZAREA CHELTUIELILOR DE PRODUCŢIE DETERMINATE ÎN PRIMA FAZĂ ŞI DELIMITAREA LOR PE DESTINAŢII ECONOMICE ŞI PE ARTICOLE DE CALCULAŢIE	
	1.	Planificara cheltuielilor de producţie pe sectoare sau centre de cheltuieli şi pe purtători de cheltuieli şi de costuri	Planificarea economico-financiară

Scanned with OKEN Scanner

	2.	Colectarea cheltuielilor de producţie efective pe sectoare sau centre de cheltuieli şi pe purtători de cheltuieli şi de costuri	Contabilitatea de gestiune internă
III.		CALCULAŢIA ŞI DECONTAREA COSTURILOR, PLANIFICATE ŞI EFECTIVE, ALE PRODUCŢIEI AUXILIARE	1. Situaţii de planificare 2. Contabilitatea de gestiune internă
	1.	Calculaţia şi decontarea costurilor livrărilor şi prestaţiilor reciproce dintre secţiile auxiliare de producţie	1. Reiterarea 2. Calculul algebric 3. Combinaţii de procedee
	2.	Repartizarea, pe purtători de cheltuieli şi de costuri a cheltuielilor indirecte ale secţiilor auxiliare cu producţie complexă	1. Suplimentarea cu ajutorul diferitelor criterii de repartizare
	3.	Calculaţia şi decontarea costurilor producţiei auxiliare livrate secţiilor principale, fermelor, şantierelor producţiei de bază şi celorlalte sectoare ale întreprinderii	1. Diviziunea simplă 2. Calcule economice diferite 3. Coeficienţi de echivalenţă 4. Valoarea rămasă 5. Combinaţii de procedee
IV.		REPARTIZAREA, PE PURTĂTORII DE CHELTUIELI ŞI DE COSTURI, A CHELTUIELILOR DE PRODUCŢIE INDIRECTE, PLANIFICATE ŞI EFECTIVE	1. Situaţii de planificare 2. Contabilitatea de gestiune internă
	1.	Repartizarea cheltuielilor cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor secţiilor (fermelor, şantierelor etc.) principale de producţie	1. Suplimentarea pe baza diferitelor criterii de repartizare 2. Tarif oră-maşină 3. G.P.-uri 4. Alte procedee şi metode
	2.	Repartizarea cheltuielilor generale ale secţiilor (fermelor, şantierelor etc.) principale de producţie	
	3.	Repartizarea cheltuielilor generale de administraţie ale întreprinderii	
V.		DETERMINAREA COSTURILOR DE ACHIZIŢIE	
VI.		DETERMINAREA COSTURILOR, PLANIFICATE ŞI EFECTIVE, ALE PRODUCŢIEI DE BAZĂ	1. Situaţii de planificare 2. Contabilitatea de gestiune internă
	1.	Calculaţia şi decontarea costurilor producţiei interdependente sau a lucrărilor reciproce dintre secţiile (fermele, şantierele etc.) principale de producţie (dacă este cazul)	1. Reiterarea 2. Calculul algebric 3. Combinaţii de procedee
	2.	Calculaţia costurilor producţiei de bază neterminată	1. Metoda inventarierii directă 2. Metoda contabilă (indirectă)
	3.	Calculul şi decontarea costurilor producţiei de bază finite a întreprinderii	1. Diviziunea simplă 2. Coeficienţii de echivalenţă 3. Valoarea rămasă 4. Tarif oră-maşină 5. G.P.-uri 6. Costul mediu al produselor similare cu aceeaşi valoare de întrebuinţare 7. Alte metode şi procedee

În cadrul acestui model se regăsesc toate elementele comune tuturor metodelor de calculaţie a costurilor, integrate după cerinţele obiectivelor, lucrărilor şi operaţiilor de realizat din fiecare etapă şi fază a procesului de formare sau calculaţie a costurilor de producţie, planificate şi efective.

Unele dintre aceste elemente metodologice sînt comune în triplu sens: mai întîi, sînt comune tuturor metodelor; în al doilea rînd, sînt comune mai multor etape şi faze; în al treilea rînd, ele sînt comune antecalculaţiei şi postcalculaţiei costurilor. De exemplu, calculul economic, privit în general, este un element comun tuturor metodelor, etapelor şi fazelor procesului de formare a costurilor planificate şi efective, ceea ce justifică, în acelaşi timp, denumirea de „CALCULAŢIE" atribuită acestui proces. Desigur că, în cadrul fiecărei etape şi faze, metode, antecalculaţii şi postcalculaţii ale formării costurilor, calculul economic se prezintă în diferite forme specifice etapelor şi fazelor, metodelor, antecalculaţiilor şi postcalculaţiilor respective.

Tot în categoria elementelor metodologice comune în triplu sens se încadrează şi următoarele procedee: reiterarea, suplimentarea cheltuielilor indirecte, diviziunea simplă, valoarea rămasă, coeficienţii de echivalenţă, combinaţii de procedee.

Alte elemente metodologice din modelul formării sau calculaţiei costurilor sînt comune numai în dublu sens, însă cu mai multe variante, ca de pildă: elemente comune tuturor metodelor şi mai multor etape şi faze, dar cu particularităţi în ceea ce priveşte antecalculaţia şi, respectiv, postcalculaţia, cum sînt: documentele şi situaţiile de planificare specifice antecalculaţiei sau documentele şi conturile de cheltuieli specifice postcalculaţiei costurilor.

Totodată, în acest model au fost cuprinse şi elemente specifice ale unor metode, încadrate în acele etape şi faze unde ele contribuie mai mult la realizarea obiectivelor respective. De exemplu: metoda „Tarif-oră-maşină", metoda „G.P." şi altele.

Asamblînd în acest model, chiar şi numai schematic, toate elementele metodologice comune şi specifice, se poate stabili precis locul şi rolul fiecărui element în cadrul sistemului metodologic al formării sau

Scanned with OKEN Scanner

calculaţiei costurilor, iar prin detalierea acestor constatări (în capitolele următoare), pot fi relevate mai pregnant necesitatea şi posibilităţile integrării lor în cuprinsul sistemului metodologic unic respectiv.

5.3.3. Modelul informaţional integrat al subsistemului de control şi analiză a costurilor de producţie

Controlul şi analiza costurilor de producţie se realizează tot în etape şi faze succesive, ca şi procesul formării sau calculaţiei costurilor producţiei. Fiecare fază cuprinde anumite obiective şi lucrări, care se execută cu ajutorul anumitor metode şi procedee, iar toate acestea la un loc alcătuiesc conţinutul subsistemului informaţional integrat al controlului şi analizei costurilor producţiei, reflectat, într-o formă sintetică, cu ajutorul modelului din anexa nr. 7, alăturat.

Modelul schematic al controlului şi analizei costurilor de producţie

Anexa nr. 7

Etape	Faze	Obiective, lucrări şi operaţii de realizat	Metode, procedee şi instrumente folosite
0	1	2	3
I		STABILIREA VALORILOR PLANIFICATE	1. Toate metodele, procedeele şi instrumentele formării sau calculaţiei costurilor planificate
	1.	Planificarea cheltuielilor de producţie: a) pe elemente primare de cheltuieli; b) pe articole de calculaţie.	
	2.	Calculaţia costurilor planificate ale producţiei	
II.		ACTUALIZAREA VALORILOR PLANIFICATA ALE COSTURILOR	
	1.	Stabilirea şi comunicarea modificărilor de norme (standarde), preţuri, tarife etc. generate de progresul tehnico-ştiinţific aplicat în producţie în cursul perioadei de gestiune curente	1.Metoda normativă 2. Metoda costurilor standard
	2.	Organizarea şi ţinerea evidenţei modificărilor de norme, preţuri, tarife etc.	1. Metoda comunicărilor de modificări de norme (standarde), preţuri, tarife etc.
	3.	Recalcularea şi actualizarea cheltuielilor şi costurilor planificate pe baza noilor norme (standarde) preţuri, tarife etc. curente	1. Toate metodele, procedeele şi instrumentele care au fost utilizate la planificarea cheltuielilor şi costurilor de producţie
	4.	Determinarea pragului de semnificaţie al abaterilor	1. Analiza obiectivelor stabilite prin plan
III.		STABILIREA VALORILOR EFECTIVE ALE CHELTUIELILOR ŞI COSTURILOR DE PRODUCŢIE	
	1.	Determinarea şi delimitarea primară a cheltuielilor de producţie efective: a) pe elemente primare de cheltuieli b) pe articole de calculaţie	1. Toate metodele, procedeele şi instrumentele formării sau calculaţiei costurilor efective
	2.	Calculaţia costurilor efective de producţie	
IV.		COMPARAREA VALORILOR PLANIFICATE CU CELE EFECTIVE ŞI EXERCITAREA CONTROLULUI ŞI ANALIZEI COSTURILOR	
	1.	Controlul şi analiza operative a cheltuielilor de producţie pe elemente primare – după natura lor a) Determinarea, analiza şi raportarea operativă a abaterilor de la cheltuielile planificate curente b) Luarea deciziilor de reglare a activităţii generatoare de abateri şi închiderea circuitului informaţional operativ c) organizarea şi ţinerea evidenţei operative şi curente a abaterilor de la cheltuielile planificate curente	1. Contabilitatea financiară 2. Metoda normativă 3. Metoda costurilor standard
	2.	Controlul şi analiza periodice a îndeplinirii planului costurilor a) compararea costurilor planificate curente cu costurile efective corespunzătoare pe articole de calculaţie – pe destinaţii – şi stabilirea abaterilor b) analiza îndeplinirii planului costurilor c) luarea deciziilor de orientare a activităţii în funcţie de concluziile controlului şi analizei şi închiderea circuitului informaţional periodic	1. Metoda plan-efectiv 2. Metoda T.H.M. 3. Metoda costurilor directe sau variabile 4. Metoda G.P. 5. Alte metode şi procedee

5.3.4. Modelul schematic general al sistemului informaţional integrat al costurilor

La baza integrării într-un sistem unitar a celor trei subsisteme informaţionale ale costurilor – al formării sau calculaţiei, controlului şi analizei, organizării calculaţiei, controlului şi analizei costurilor – stau anumite trăsături fundamentale sau factori cu acţiune comună şi reciprocă acestor trei subsisteme.

Scanned with OKEN Scanner

În primul rînd, subsistemul formării sau calculaţiei costurilor, cu cele două laturi deosebite ale sale – antecalculaţia şi postcalculaţia – sînt incomplete şi lipsite de finalitate fără controlul şi analiza costurilor. La rîndul lor, controlul şi analiza sînt de neconceput fără antecalculaţia şi postcalculaţia costurilor.

În al doilea rînd, toate formele antecalculaţiei şi postcalculaţiei costurilor nu au existenţă de sine stătătoare, ci ele capătă conţinut real numai prin integrarea lor cu metodele de bază ale organizării sistemului informaţional al costurilor cu metoda pe faze, metoda pe comenzi şi metoda globală. La rîndul lor, aceste metode de bază ale organizării primesc conţinut concret numai prin intermediul diferitelor forme ale antecalculaţiei şi postcalculaţiei costurilor.

În al treilea rînd, în cadrul celor trei metode şi forme de organizare a antecalculaţiei şi postcalculaţiei costurilor, procesul de formare sau calculaţie, control şi analiză a costurilor parcurge, în general, aceleaşi etape, faze şi momente, în cuprinsul cărora se realizează aproximativ aceleaşi obiective, lucrări şi operaţii, folosind, în majoritatea cazurilor, aceleaşi procedee.

Din aceste trăsături comune şi reciproce rezultă necesitatea cuprinderii într-un tot unitar a tuturor metodelor şi procedeelor de formare sau calculaţie de control şi analiză a costurilor şi de organizare a acestui proces informaţional unic. Acest lucru poate fi reprezentat printr-un model schematic, cum este cel din anexa nr.8, şi se poate realiza cu succes printr-o cunoaştere temeinică a tuturor acestor metode şi procedee şi, mai ales, a posibilităţilor reale de integrare a lor.

Anexa nr.8

MODELUL SCHEMATIC AL SISTEMULUI INFORMAŢIONAL INTEGRAT AL COSTURILOR							
Metode şi forme de organizare a sistemului informaţional al costurilor							
METODE DE ORGANIZARE			FORME DE ORGANIZARE				
pe faze	pe comenzi	globală	fragmentată	integrată	centralizată	descentralizată	METODE ŞI FORME UTILIZATE
etape	faze	OBIECTIVE, LUCRARI, OPERAŢII DE REALIZAT					
0	1	2					3
I.		***Elaborarea şi actualizarea planului cheltuielilor şi al costurilor de producţie***					
	1.	Planificarea cheltuielilor de producţie a) pe elemente primare – după natura lor b) pe articole de calculaţie – pe destinaţie					Toate metodele şi procedeele folosite la formarea sau calculaţia costurilor planificate
	2.	Planificarea costurilor de producţie					
	3.	Actualizarea planului cheltuielilor şi a costurilor de producţie					
II.		***Determinarea şi delimitarea primară a cheltuielilor de producţie efective***					Toate metodele şi procedeele folosite pentru formarea sau calculaţia costurilor efective şi de control şi analiză a costurilor
	1.	Colectarea cheltuielilor de producţie efective pe elemente primare – după natura lor					
	2.	Controlul şi analiza operativă a cheltuielilor de producţie pe elemente primare					
	3.	Restructurarea cheltuielilor de producţie efective şi determinarea lor pe articole de calculaţie – pe destinaţii economice					
III.		***Calculul şi decontarea costurilor efective ale producţiei auxiliare***					
IV.		***Repartizarea cheltuielilor indirecte de producţie efective***					
V.		***Calculaţia şi decontarea costurilor de producţie efective***					
VI.		***Controlul şi analiza periodice a cheltuielilor şi costurilor efective***					

Din schema de mai sus se poate vedea că, în primul rînd, modelul general al sistemului informaţional integrat al costurilor, deşi este mult mai sintetic decît celelalte modele de subsisteme, acesta este alcătuit după conceptul balanţei şah. Acest lucru permite relevarea cu uşurinţă a legăturilor reciproce dintre metodele şi procedeele subsistemului de formare sau calculaţie şi de control-analiză, pe de-o parte, şi metodele, inclusiv formele subsistemului de organizare a procesului informaţional al costurilor, pe de altă parte. Punctele de întrepătrundere ale acestor categorii de metode, procedee şi forme constituie însăşi obiectivele, lucrările şi operaţiile pentru a căror realizare ele se conjugă, se integrează, în cadrul diferitelor etape, faze şi momente succesive ale sistemului informaţional unic al costurilor.

Scanned with OKEN Scanner

În al doilea rînd, în cadrul diferitelor metode şi forme de organizare a sistemului informaţional al costurilor, se intersectează, se întrepătrund sau se integrează, într-o ordine firească, etapele, fazele, momenetele şi obiectivele, lucrările, operaţiile de realizat ale subsistemului de formare sau calculaţie cu etapele, fazele, momentele şi obiectivele, lucrările, operaţiile de control şi analiză operativă şi periodice ale costurilor, împreună cu metodele şi procedeele folosite pentru organizarea realizării obiectivelor, lucrărilor şi operaţiilor respective.

În al treilea rînd, se constată că această dublă integrare a metodelor, procedeelor şi formelor organizatorice ale sistemului informaţional al costurilor, după cele două planuri întrepătrunse – după concepţia balanţei şah şi după ordinea de succesiune logică a etapelor, fazelor, momentelor şi obiectivelor, lucrărilor, operaţiilor – acoperă practic întreaga arie problematică a informaţiilor privind costurile.

Astfel, fiecare metodă şi procedeu îşi are locul şi rolul său bine stabilit în acest angrenaj metodologic unic. În consecinţă, nu se poate renunţa oricum la unele sau altele dintre aceste metode şi procedee, ci numai în cazul în care există mai multe metode sau procedee destinate aceluiaşi scop. În asemenea cazuri intervine elementul opţiune, bazat pe anumite parametri de stabilire a momentului şi sensului în care trebuie să se facă alegerea celor mai corespunzătoare metode, procedee şi forme organizatorice de realizare a sistemului informaţional integrat al costurilor.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 6

RECONSIDERAREA CRITICĂ ŞI ACTUALIZAREA ANSAMBLULUI METODOLOGIC AL COSTURILOR – PREMISĂ FUNDAMENTALĂ A REALIZĂRII UNUI SISTEM INFORMAŢIONAL INTEGRAT AL COSTURILOR

Problema opţiunilor în domeniul costurilor, menţionată în paginile precedente, a fost viu, îndelung şi amplu comentată în literatura de specialitate din ţara noastră, pe parcursul ultimelor două-trei decenii, şi continuă să fie dezbătută şi în prezent. În cadrul acestei dezbateri au predominat opiniile specialiştilor care susţineau necesitatea abandonării „metodelor şi procedeelor clasice" de realizare a informaţiilor costurilor. Este vorba de metodele: pe faze, pe comenzi şi globală; şi de procedeele: suplimentării, diviziunii simple, valorii rămase, coeficienţilor de echivalenţă, despre care s-a afirmat că „ar fi depăşite şi nu mai corespund cerinţelor noi apărute între timp sau chiar actuale". În schimbul lor s-a preconizat să fie introduse „metode moderne sau evoluate", ca de exemplu metodele: costurilor standard, normativă, tarif oră-maşină, G.P., costurilor directe sau variabile etc., a căror eficacitate şi superioritate ar fi fost demonstrate cu prisosinţă.

În esenţă, în cadrul acestor comentarii şi dezbateri, ***s-a pus problema de a se alege între „clasic" şi „modern sau evoluat", eventual şi „contemporan", în materie de metode şi procedee de prelucrare a informaţiilor privitoare la costuri.***

În realitate însă, o asemenea opţiune este lipsită de sens, deoarece „clasicul" şi „modernul", în orice domeniu de activitate umană, inclusiv în domeniul costurilor, nu se exclud unul pe celălalt, ci, dimpotrivă, se integrează organic, pe fondul legăturilor reciproce de continuitate dintre ele.

După cum se ştie, „clasicul" înseamnă ceva „care întruneşte condiţiile perfecţiunii, care poate fi luat drept model" sau ceva „recunoscut ca perfect, care îşi păstrează importanţa de-a lungul vremurilor". Cu alte cuvinte, „clasicul" se referă la valori care au rezistat timpului. În schimb, „modernul" priveşte ceva „care aparţine timpurilor prezente sau apropiate de noi, actual, în pas cu progresul actual, conform gusturilor şi cerinţelor zilei". „Modernul se caracterizează prin instabilitate şi prin tendinţa de a deveni „clasic", pe măsură ce se afirmă elementele lui de durată. Reciproca acestui fenomen constă în faptul că şi „clasicul", supravieţuitor în prezent, coexistă cu „modernul", oricît de îndepărtată ar fi originea lui în istorie.[18)] Practica a demonstrat că nici o metodă sau procedeu modern ori contemporan nu au apărut pe teren gol sau pentru a înlocui complet anumite metode sau procedee clasice, ci în prezenţa şi pentru a le completa pe acestea din urmă în părţile lor deficitare. Cu toate acestea, datorită faptului că noile metode şi procedee reiau şi includ în conţinutul lor în totalitate travaliul metodologic comun, unele dintre ele pot fi considerate ca „metode alternative", care ar putea înlocui integral o anumită metodă clasică sau de bază. Aşa se explică necesitatea grupării tuturor metodelor şi procedeelor privind costurile în metode şi procedee: „de bază", „complementare" şi „alternative". Această grupare are menirea să asigure înţelegerea mai profundă şi clară a reconsiderării critice şi actualizării fiecărei metode şi procedeu incluse în ansamblul metodologic al costurilor.

În contextul acestor aprecieri generale, vor fi reconsiderate critic şi actualizate principalele metode şi procedee clasice şi moderne, selectînd şi adoptînd cu grijă elementele specifice şi complementare ale acestor metode şi procedee, care pot contribui la realizarea unui sistem informaţional integrat viabil al costurilor.

În acelaşi timp, dintre elementele metodologice care se repetă în cadrul mai multora sau tuturor metodelor şi procedeelor luate în discuţie, se va edifica un singur trunchi metodologic comun, renunţîndu-se la acele elemente care sînt dubluri sau prisosesc.

---

[18] *Op. cit.*, nr. 13, pag. 156 şi 510.

6.1. Metode şi procedee clasice sau de bază ale sistemului informaţional al costurilor

6.1.1. Metode clasice sau de bază ale sistemului informaţional al costurilor

Raportul general dintre „clasic" şi „modern" este în totalitate valabil şi în cazul particular al metodelor şi procedeelor folosite în domeniul costurilor. Astfel, metoda „pe faze", metoda „pe comenzi" şi metoda „globală", ca metode clasice sau de bază ale organizării sistemului informaţional al costurilor, au rezistat timpului şi vor continua să reziste şi în viitor, datorită menţinerii de-a lungul acestui timp (trecut, prezent şi viitor) a structurilor tehnice, a tehnologiilor şi organizărilor producţiei de masă, individuală, de serie şi, respectiv, omogenă, care au generat aceste metode şi de a căror existenţă depinde soarta lor. Această dependenţă are un caracter dinamic, în sensul că o dată cu modificările tehnologiei şi organizării producţiei, determinate de progresul tehnico-ştiinţific continuu aplicat în producţie, s-au modificat şi aceste metode clasice de organizare a sistemului informaţional al costurilor, păstrîndu-se esenţa lor, devenind astfel metode „de bază" ale domeniului costurilor. De pildă, prin aplicarea noilor tehnologii, fazele de fabricaţie din unele ramuri ale producţiei materiale s-au comprimat, devenind operaţii de fabricaţie. Cu toate acestea, ele îşi păstrează esenţa lor de prelucrări succesive a aceleiaşi materii prime pînă la obţinerea produsului finit, aşa cum este cazul liniilor tehnologice automate din unele ramuri ale industriei; sau tehnologia şi organizarea producţiei după „principiul arborelui cu coroană", aplicat în exploatarea şi industrializarea lemnului. Schimbări asemănătoare s-au petrecut şi în producţia individuală şi de serie, cum sînt cele generate de aplicarea „principiului tehnologiei de grup" în industria constructoare de maşini. Dar aceste schimbări nu au înlăturat esenţa organizării pe comenzi a acestei producţii şi a calculaţiei costului ei. Şi metoda „globală" a suferit modificări, mai ales în ceea ce priveşte extinderea sferei sale de aplicare şi necesitatea tot mai evidentă de a se integra cu metoda „pe faze" în cazul liniilor automate şi în cazul producţiei cuplate şi sortodimensionale.

Din exemplele de mai sus rezultă că cele trei metode clasice de organizare a sistemului informaţional al costurilor – pe faze, pe comenzi şi globală – şi-au păstrat valabilitatea de-a lungul secolelor, nu prin efectul unor acte normative, ci ca urmare a menţinerii bazei lor obiective – structurile tehnice, tehnologiile şi organizările corespunzătoare ale producţiei care le-a conferit şi atributul de metode „de bază".

O altă trăsătură generală a acestor metode o constituie şi caracterul lor de ***metode „universale"*** de organizare a sistemului informaţional al costurilor, pe care se grefează toate metodele şi procedeele de formare sau calculaţie, de control şi analiză a costurilor.

Aceste trăsături generale reliefează şi faptul că metoda „pe faze", metoda „pe comenzi" şi metoda „globală" nu sînt metode de formare sau de calculaţie, nici metode de control şi analiză a costurilor, ci ele sînt pur şi simplu metode de organizare a formării sau calculaţiei, a controlului şi analizei costurilor, care se aplică în funcţie de particularităţile tehnicii, tehnologiei şi organizării producţiei. În consecinţă, criticile care li s-au adus, cum că aceste metode nu ar mai corespunde cerinţelor actuale, pentru faptul că ele furnizează numai informaţii istorice şi nu asigură informaţii operative, nu ţin seama de scopul şi destinaţia lor. Cum ar putea aceste metode să furnizeze informaţii operative sau periodice dacă ele nu au fost concepute pentru realizarea acestor cerinţe ?

De aici se desprinde concluzia că numai printr-o delimitare precisă a obiectivelor la a căror realizare poate contribui fiecare metodă şi procedeu în parte se asigură o bază trainică a sistemului operaţional invocat mai sus. De exemplu, aceste trei metode avînd acelaşi obiectiv general – organizarea sistemului informaţional al costurilor – se poate pune problema alegerii acelei metode dintre cele trei care poate corespunde mai bine specificului tehnicii, tehnologiei şi organizării producţiei din fiecare întreprindere, secţie, atelier, firmă, şantier etc., dar nu are rost o alegere între aceste metode şi metodele de calculaţie, control şi analiză a costurilor.

6.1.2. Procedee clasice sau de bază ale sistemului informaţional al costurilor

O situaţie asemănătoare metodelor clasice sau de bază prezintă şi procedeele clasice sau de bază ale formării sau calculaţiei costurilor, dintre care cele mai reprezentative sînt: procedeul „suplimentării", procedeul „diviziunii simple", procedeul „valorii rămase" şi procedeul „coeficienţilor de echivalenţă".

Primele două procedee – procedeul „suplimentării" şi procedeul „diviziunii simple" – sînt, fără îndoială procedee clasice universale, de bază, folosite în cadrul tuturor metodelor de prelucrări a informaţiilor privind costurile. Ceea ce diferă, totuşi, de la o metodă la alta, în cazul procedeului suplimentării, nu este procedeul în sine, ci criteriile de repartizare a cheltuielilor indirecte cu care se conjugă calculul economic de suplimentare. Problema acestor criterii va fi prezentată în cadrul altui capitol al lucrării de faţă.

Scanned with OKEN Scanner

În ceea ce privește procedeul „valorii rămase" și procedeul „coeficienților de echivalență", după cum se știe, ele sînt legate de producția cuplată și sortodimensională, care le-au generat și le mențin în actualitate. În limitele acestor producții, și aceste procedee clasice au valabilitate generală și se înscriu pe aceleași coordonate ale duratei lor în timp ca și celelalte metode și procedee clasice devenind procedee „de bază", iar conținutul lor va fi studiat, de asemenea, în cuprinsul altor capitole următoare.

6.2. Metode și procedee moderne sau complementare ale sistemului informațional al costurilor

În cazul metodelor și procedeelor moderne folosite în domeniul costurilor problema opțiunilor se rezolvă tot pe baza analizei comparative a avantajelor și dezavantajelor fiecărei metode și fiecărui procedeu, însă cu luarea în considerare a unei diversități și a unui număr mai mare de caracteristici comune și specifice ale acestora.

Un prim criteriu de diferențiere a acestor metode și procedee, la fel ca și a celor clasice sau „de bază", îl constituie scopul și obiectivele la realizarea cărora ele pot contribui. Din acest punct de vedere se deosebesc:

a) metode și procedee moderne care asigură informațiile necesare procesului de control și analiză a costurilor cum ar fi metoda „costurilor standard", metoda „plan-efectiv" și metoda „normativă", care, prin rolul și obiectivele lor îndeplinesc rolul unor metode și procedee „complementare" metodelor și procedeelor clasice sau de bază;

b) metode și procedee moderne care au ca scop principal să contribuie la rezolvarea mai bună a unor probleme ale procesului de formare sau calculație a costurilor, ca de exemplu: metoda „G.P.", metoda „tarif-oră-mașină", care au caracterul unor metode „alternative" celor clasice sau de bază.

6.2.1. Metoda de control și analiză a costurilor

După momentul realizării obiectivului lor principal, aceste metode se împart în trei grupe, și anume:

⇒ metode de control și analiză a costurilor *la sfîrșitul perioadelor de gestiune*, grupă în care se cuprind: metoda „costurilor standard" în variantele ei secundare a costurilor „standard parțiale" și a „costurilor standard cu duble înregistrări", precum și, mai ales, metoda „plan-efectiv";

⇒ metode de *control operativ și analiză operativă* a cheltuielilor ce compun costurile, din care fac parte: metoda „costurilor standard" în varianta ei de bază a „costurilor standard unice" și metoda „normativă";

⇒ metode de control și analiză a cheltuielilor și costurilor efectuate, *operativ și periodic*: metoda „costurilor directe sau variabile" și metoda „costurilor standard" luată în totalitatea ei, cu toate trei variantele sale.

6.2.1.1. Metode de control și analiză a costurilor la sfîrșitul perioadelor de gestiune

Controlul și analiza îndeplinirii planului costurilor la sfîrșitul perioadelor de gestiune reprezintă un obiectiv important al sistemului informațional al costurilor. În acest scop au fost create, aplicate, dezvoltate și perfecționate metode corespunzătoare particularităților producției industriale.

După cum s-a mai arătat, ca urmare a trecerii la programarea producției industriale, în deceniile unu și doi ale secolului XX, au apărut funcțiile previzională și de control ale sistemului informațional al costurilor, care s-au manifestat, la început, numai periodic, cu ajutorul primelor forme și variante ale metodei „costurilor standard" – forma rigidă și forma costurilor normale și prin varianta costurilor standard parțiale.

În al treilea deceniu al secolului XX și în deceniile următoare, funcția previzională și funcția de control ale sistemului informațional al costurilor s-au dezvoltat vertiginos, determinînd apariția și aplicarea metodei „plan-efectiv", pentru satisfacerea noilor cerințe ale acestor funcții, îndeosebi a funcției de control și analiză.

Aceste cerințe noi au fost generate de mai mulți factori, a căror analiză critică este de natură să explice sau chiar să justifice apariția metodei „plan-efectiv" și funcționarea ei în ansamblul metodologic al costurilor.

În primul rînd, s-a lărgit considerabil sfera de cuprindere a funcției previzionale a sistemului informațional al costurilor, care, în perioadele precedente, se limita la determinarea numai a costurilor antecalculate, sub forma „costurilor standard". Aceste costuri nu aveau termen de comparație în postcalculația costurilor, lipsind astfel însăși obiectul controlului, deoarece, după cum se știe, metoda „costurilor standard" realizează controlul, operativ și periodic, numai asupra cheltuielilor de producție determinate și delimitate la

Scanned with OKEN Scanner

nivelul sectoarelor sau centrelor de cheltuieli, nu şi pe unitatea de produs, lucrare sau serviciu. Or, controlul, în orice domeniu de activitate, se bazează pe un sistem (un şir) de comparaţii între o situaţie ideală sau dorită şi omoloaga ei realizată sau efectivă. Iar dacă un termen al comparaţiei lipseşte, practic, nu există control. În opoziţie cu aceasta, metoda „plan-efectiv" determină atît costuri antecalculate, sub forma „costurilor planificate", cît şi costuri efective, ceea ce impune şi necesitatea controlului îndeplinirii planului costurilor de producţie.

În legătură cu acest factor, literatura de specialitate apreciază ca fiind un avantaj faptul că, în cadrul metodei „costurilor standard", nu se calculează costuri efective, şi prin aceasta se reduce volumul de muncă în domeniul postcalculaţiei. În realitate însă, acesta este numai un avantaj aparent, întrucît costul efectiv reprezintă un indicator economic sintetic care dispune de un mare potenţial informaţional, prin aceea că reflectă cheltuielile reale de muncă vie şi materializată pe unitate de produs, lucrare sau serviciu. La rîndul lor, caracterul real şi cert al costurilor efective are o importanţă deosebită în realizarea politicii economice de stabilire a preţurilor produselor şi a tarifelor lucrărilor şi serviciilor. Astfel, costurile efective şi-au dovedit utilitatea şi metoda „plan-efectiv" necesitatea. În consecinţă, abandonarea acestei metode, aşa cum sugerează unii specialişti, ar fi, desigur, o soluţie păguboasă. Din contră, se impune, nu numai menţinerea, ci şi perfecţionarea ei, în continuare.

În al doilea rînd, din punct de vedere al nivelului costurilor există, de asemenea, deosebiri între „costurile standard" şi „costurile planificate", concretizate în faptul că în conţinutul costurilor standard, de regulă, nu se cuprind cheltuielile de desfacere, care se includ direct în rezultatele financiare finale, în timp ce costurile planificate sînt costuri complete, cuprinzînd şi cheltuielile de desfacere. Aceste deosebiri, privind nivelul costurilor, se reflectă prin deosebiri corespunzătoare şi în conţinutul celor două metode – metoda „costurilor standard" şi metoda „plan-efectiv" – cu ajutorul cărora se determină costurile respective diferite.

În al treilea rînd, cheltuielile de producţie efective stabilite cu ajutorul metodei costurilor standard, în lipsa costurilor efective, nu cuprind şi abaterile acestor cheltuieli faţă de cheltuielile de producţie standard, ele (abaterile) fiind trecute, tot direct, asupra rezultatelor financiare efective. În schimb, în cazul metodei plan-efectiv, abaterile cheltuielilor efective faţă de cheltuielile planificate se includ în costurile efective, consolidînd astfel caracteristica de costuri complete a costurilor efective, cu toate consecinţele favorabile ce decurg din aceasta, mai ales în materie de previziune a costurilor pentru perioadele viitoare.

În al patrulea rînd, sub aspect formal, noţiunea de „cost standard" are acelaşi înţeles ca şi noţiunea de „cost planificat", adică „cost antecalculat" (sau „programat", „prognozat" ori „previzionat"). „Plan = Proiect de acţiuni viitoare. Program de lucru" (10, p. 625.). „Standard = Normă sau ansamblu de norme care reglementează operaţia de standardizare = reglementare tehnică organizată a producţiei prin specificare, tipizare şi verificare, pentru a se asigura calitatea produselor, economisirea de materiale şi creşterea productivităţii muncii" (10, p. 795.). Pe baza acestor citate, se poate conchide că: noţiunea de „standard" caracterizează mai mult aspecte tehnice, cantitative, în schimb, noţiunea de „plan" exprimă, pe lîngă aspectele tehnico-cantitative, şi latura valorică sau bănească a fenomenelor la care se referă. Dacă se ţine seama de aceste explicaţii, se pare că noţiunea cea mai potrivită pentru a defini costurile antecalculate este aceea de „costuri planificate", care va fi utilizată în continuare, renunţîndu-se la celelalte noţiuni similare, în scopul, enunţat anterior, de simplificare a terminologiei costurilor.

O situaţie asemănătoare prezintă noţiunile: „buget de cheltuieli indirecte standard" şi „plan de cheltuieli indirecte". Din punct de vedere formal şi aceste noţiuni au aproximativ acelaşi înţeles – instrument de prevedere a unor cheltuieli – şi chiar conţinutul lor nu se poate spune că diferă. Aşa că observaţiile critice care s-ar putea aduce aici sînt de altă natură.

Mai întîi, noţiunea „buget de cheltuieli standard" conţine o veritabilă tautologie, concretizată în aceea că „buget" înseamnă „plan" sau program şi „standard" la fel. Ideea capătă pregnanţă dacă o alăturăm expresiei „plan de cheltuieli planificate". Se înţelege de la sine că nu poate fi corectă expresia „plan de cheltuieli efective". Deci, „bugetul de cheltuieli indirecte" sau „planul de cheltuieli indirecte" exprimă clar conţinutul instrumentelor respective de prevedere.

Apoi, dintr-o altă perspectivă, chestiunea esenţială este alta, acea a noţiunilor de „buget" şi „plan" în sine. „Buget = Plan cuprinzînd veniturile şi cheltuielile probabile ale unui stat, ale unei întreprinderi etc. pe o perioadă determinată, bazat pe experienţa financiară a anului expirat" (10, p. 98.). Rezultă că „bugetul" este un plan de echilibru dintre venituri şi cheltuieli, adică cu două componente principale, asemănătoare bilanţului. Într-o anumită perioadă istorică, chiar s-a folosit expresia „Balanţă de venituri şi cheltuieli", iar alteori „Buget de venituri şi cheltuieli". În aceste condiţii şi ţinînd seama de conţinutul instrumentului respectiv – alcătuit din

Scanned with OKEN Scanner

cheltuieli (indirecte), nu şi din venituri – este lesne de înţeles că, în acest caz concret, noţiunea de „buget" nu se potriveşte şi că „planul cheltuielilor indirecte" exprimă clar şi precis despre ce este vorba. Desigur că datele din planul de cheltuieli (directe sau indirecte) pot fi preluate şi pot contribui la elaborarea „bugetului de venituri şi cheltuieli" al întreprinderii, ceea ce este cu totul altceva. Sau, în cazul în care se pot stabili şi venituri indirecte corespunzătoare cheltuielilor indirecte, ar fi o justificare pentru folosirea noţiunii de „buget de venituri şi cheltuieli indirecte". Numai că în practică nu se regăseşte o astfel de situaţie. De aceea, noţiunea „plan de cheltuieli indirecte" corespunde cel mai bine necesităţilor.

În concluzie, deosebirile de conţinut dintre metoda „costurilor standard" şi metoda „plan-efectiv" demonstrează că între aceste două metode nu se poate pune semnul egalităţii şi, deci, ele nu pot fi înlocuite una prin cealaltă, numai în condiţiile afirmării opiniei pro sau contra calculării sau nu a costurilor efective complete. Din acest punct de vedere, se pare că, în România, nu s-a conturat încă o opinie fermă privind renunţarea la calculaţia costurilor efective complete, ceea ce ar crea premisele aplicării metodei „costurilor standard". Ca urmare, atîta timp cît se menţin condiţiile obiective care au generat-o, metoda „plan-efectiv" se va aplica în continuare, cu perfecţionările de rigoare ce se impun.

6.2.1.2. Metode de control operativ şi analiză operativă a cheltuielilor de producţie

Controlul operativ şi analiza operativă a cheltuielilor de producţie constituie o altă cerinţă majoră sau un obiectiv foarte important al conducerii întreprinderii moderne, care reclamă cu stringenţă alegerea şi folosirea celor mai avantajoase dintre metodele moderne destinate acestui scop. În această competiţie intră metoda „normativă" şi metoda „costurilor standard", cu varianta ei cea mai avansată, aceea a „costurilor standard unice".

În legătură cu aceste două metode trebuie remarcat faptul că metoda „costurilor standard", cu variantele ei iniţiale mai puţin performante, s-a întregit (completat) cu varianta sa modernă a „costurilor standard unice", care asigură şi controlul operativ alături şi conjugat cu controlul periodic al cheltuielilor de producţie. În acelaşi timp, metoda „plan-efectiv" a fost dublată de metoda „normativă", a cărei componentă privitoare la controlul operativ al cheltuielilor de producţie ar fi putut completa, în mod firesc, metoda „plan-efectiv", fără să se repete, sub alte denumiri, toate celelalte componente paralele. Ba mai mult, latura sa de postcalcul este mult mai complicată şi extrem de greoaie de aplicat în practică. Asupra acestor ultime aspecte negative ale metodei normative se va reveni în continuare.

Pentru realizarea obiectivului comun – controlul operativ al cheltuielilor de producţie – ambele metode (standard şi normativă) folosesc aceloraşi procedee (sau instrumente) de stabilire şi analiză a abaterilor cheltuielilor efective faţă de cheltuielile standard, respectiv faţă de cheltuielile normative, procedee care, de asemenea, vor fi studiate în capitolele următoare.

Aceste metode mai au şi alte elemente comune, care fac posibilă crearea unui sistem metodologic unitar prin eliminarea paralelismelor dintre ele. De exemplu:

- atît metoda „costurilor standard" cît şi metoda „normativă" folosesc aceleaşi procedee clasice sau de bază de formare sau calculaţie a costurilor şi aceleaşi metode de organizare a calculaţiei, controlului şi analizei costurilor, care au fost prezentate în paginile precedente;
- în cadrul ambelor metode are loc operaţia de actualizare a costurilor antecalculate iniţiale, numai că această operaţie poartă denumiri diferite – „ajustarea dinamică a costurilor standard" şi respectiv „actualizarea prin recalcularea periodică a costurilor normative".

6.3. Metode moderne sau alternative de calculaţie, control şi analiză a costurilor

O situaţie deosebită prezintă ***metoda „costurilor directe sau variabile"*** al cărei neajuns principal îl constituie faptul că determină un cost, standard şi efectiv, mult mai incomplet decît celelalte metode, cost ce se calculează numai pe baza cheltuielilor variabile, fără cheltuielile fixe, care se trec direct asupra rezultatelor financiare finale.

Cît priveşte latura strict metodologică, nu prezintă deosebiri faţă de celelalte metode. Neincluderea în costul producţiei a cheltuielilor fixe, a cheltuielilor de desfacere şi a abaterilor cheltuielilor efective faţă de cheltuielile standard este numai o chestiune de decizie economică şi nu o problemă metodologică. Acest lucru este dovedit chiar de inconsecvenţa autorilor acestei metode, care, ulterior, au revenit asupra variantei iniţiale, elaborînd şi alte variante bazate pe includerea în costul producţiei a unei părţi din cheltuielile fixe mereu în creştere de la o variantă la alta, tocmai pentru a atenua, din ce în ce mai mult, neajunsurile costului incomplet, fără a modifica ceva în concepţia metodologică a metodei respective.

Scanned with OKEN Scanner

„Metoda tarif-oră-maşină" şi *„metoda G.P."*, ca metode moderne destinate perfecţionării repartizării cheltuielilor indirecte şi a determinării costului producţiei, se caracterizează prin anumite avantaje şi dezavantaje, a căror analiză critică va contribui la stabilirea faptului dacă este cazul şi în ce condiţii să se aplice aceste metode în cadrul sistemului informaţional integrat al costurilor producţiei întreprinderilor din ţara noastră.

Astfel, *„Metoda tarif-oră-maşină"* prezintă următoarele *avantaje* principale:

⇒ repartizarea mai judicioasă pe produse, lucrări sau servicii a cheltuielilor indirecte şi, ca urmare, determinarea mai exactă a costurilor;

⇒ folosirea mai eficientă a utilajelor din cadrul fiecărui centru de producţie, a forţei de muncă şi a timpului de muncă normat, datorită informaţiilor mai analitice şi mai bogate pe care le furnizează această metodă, cu ajutorul cărora se poate organiza şi exercita un control mai sistematic asupra acestor factori ai produoţiei;

⇒ asigură condiţii mai bune pentru delimitarea răspunderii şi analizei activităţii care generează cheltuielile de prelucrare la fiecare centru de producţie în parte.

Ca dezavantaje mai importante ale metodei tarif-oră-maşină se menţionează cele ce urmează:

• restructurarea organizatorică a producţiei, prin renunţarea la secţii şi ateliere şi reorganizarea întregii activităţi productive numai pe *„centre de producţie"*, aceasta constituind o condiţie esenţială şi hotărîtoare pentru aplicarea acestei metode, condiţie care nu este prea simplu de realizat;

• creşterea considerabilă a volumului de muncă, datorită faptului că, pe lîngă determinarea costurilor planificate şi efective, metoda în cauză cuprinde în sfera sa şi calculul „tarifului-oră-maşină" al fiecărui centru de producţie, printr-o suită de lucrări specifice complicate şi voluminoase;

• includerea cheltuielilor cu salariile directe în tariful-oră-maşină presupune renunţarea la identificarea acestor cheltuieli directe pe produse, lucrări sau servicii şi delimitarea lor numai pe centre de producţie, ceea ce constituie un pas înapoi faţă de situaţia actuală. Totodată, această rezolvare contravine tendinţei generale manifestate pe plan mondial de a identifica direct pe produse, lucrări şi servicii un volum cît mai mare de cheltuieli;

• o situaţie anormală prezintă şi cheltuielile de desfacere, care se includ în „tariful-oră-maşină", deşi ele nu sînt cheltuieli de prelucrare.

„Metoda G.P." prezintă o situaţie asemănătoare, ale cărei caracteristici mai semnificative sînt următoarele:

⇒ asigură o repartizare mai judicioasă a cheltuielilor indirecte pe produse, lucrări sau servicii şi, prin aceasta, o determinare mai exactă a costurilor;

⇒ reduce considerabil volumul de muncă în domeniul contabilităţii analitice a cheltuielilor de producţie, prin faptul că evidenţa cheltuielilor de prelucrare nu se mai realizează analitic pe sectoare sau centre de cheltuieli şi pe purtători de cheltuieli şi de costuri, ci numai sintetic sau global pe întreprindere, de unde se repartizează pe produse, lucrări sau servicii, la sfîrşitul perioadelor de gestiune, cu ajutorul G.P.-urilor (indicilor de echivalenţă deosebiţi);

⇒ această evidenţă globală a cheltuielilor de prelucrare agravează şi mai mult neajunsurile ocazionate de renunţarea la identificarea cheltuielilor cu salariile directe pe produse, lucrări sau servicii şi a cheltuielilor indirecte pe sectoare sau centre de cheltuieli;

⇒ în acelaşi timp, evidenţa globală a cheltuielilor de prelucrare nu permite stabilirea răspunderilor şi urmărirea operativă a acestor cheltuieli.

6.4. Necesitatea şi posibilitatea integrării „metodei plan-efectiv" cu „metoda normativă"

Ideea enunţată anterior, a realizării unui sistem informaţional integrat al costurilor, înfăptuit prin selectarea elementelor specifice şi complementare, *eliminarea elementelor care se repetă şi realizarea unui singur trunchi metodologic comun*, această idee este valabilă şi aplicabilă şi în cazul de faţă, constituind, de fapt, factorul principal care determină ***necesitatea*** integrării metodei „plan-efectiv" cu metoda „normativă".

Posibilitatea acestei integrări constă în evidenţierea elementelor comune sau chiar identice, care permit operarea unor simplificări substanţiale, precum şi evidenţierea elementelor specifice sau complementare, care pot suplini golurile existente în cadrul uneia sau celeilalte metode.

În acest scop, se prezintă, în tabelul de mai jos (Anexa nr.9), în paralel, etapele, fazele, obiectivele şi lucrările corespondente ale celor două metode, cu precizările de rigoare privind: fie caracterul comun sau

Scanned with OKEN Scanner

identic; fie complementaritatea elementelor respective corespondente, pe baza cărora se pot, apoi, formula propuneri de soluţii care să asigure realizarea scopului urmărit.

Anexa nr.9

Etape	Faze	OBIECTIVE ŞI LUCRĂRI DE REALIZAT		Aprecieri comparative
		„Metoda plan-efectiv"	„Metoda normativă"	
0	1	2	3	4
I		ELABORAREA PLANULUI COSTURILOR	ELABORAREA COSTURILOR NORMATE	identitate
II		-	ACTUALIZAREA COSTURILOR NORMATE	complementaritate
III		CALCULAŢIA COSTURILOR EFECTIVE	CALCULAŢIA COSTURILOR EFECTIVE	identitate ca obiectiv şi diferenţiere la metodologie de calcul
IV		-	CONTROLUL OPERATIV AL CHELTUIELILOR DE PRODUCŢIE	complementaritate
V		CONTROLUL PERIODIC AL COSTURILOR	CONTROLUL PERIODIC AL COSTURILOR	identitate

Identitatea dintre costurile planificate şi costurile normate se bazează pe conţinutul lor identic, care se determină folosind aceeaşi documentaţie tehnică (norme de consum a factorilor de producţie), aceleaşi preţuri şi tarife şi alte instrumente de antecalculaţie a costurilor. Sub aspect metodologic, se utilizează aceleaşi metode şi procedee pentru realizarea aceloraşi lucrări din cadrul obiectivului comun „elaborarea costurilor planificate şi normate". Aici, deosebirile sînt numai formale, de terminologie – „plan", „normat". În acest caz, pentru corelare cu celelalte secţiuni ale previziunilor, ar fi potrivit să se renunţe la noţiunea de „normare" (costuri normate) şi să se folosească numai noţiunea de „planificare" (costuri planificate).

Cel de al doilea obiectiv *„actualizarea costurilor normate" este specific metodei „normative", dar necesar şi posibil de realizat şi în cadrul metodei „plan-efectiv"*, datorită faptului că, în ambele cazuri se folosesc aceleaşi documentaţii tehnico-economice actualizate. Ca urmare, este pe deplin posibilă actualizarea costurilor planificate şi nu cele normate.

Calculaţia costurilor efective este un obiectiv comun celor două metode, dar, din punct de vedere metodologic, el se realizează total diferit de la o metodă la cealaltă. Astfel, în cazul metodei „plan-efectiv" costurile efective se determină pe baza cheltuielilor de producţie efectiv. La rîndul ei, metoda „normativă" determină costurile efective prin însumarea cheltuielilor normative cu abaterile cheltuielilor efective faţă de cheltuielile normative, abateri stabilite operativ. În acest caz, abaterile respective servesc unui dublu scop: a) controlul operativ al cheltuielilor de producţie şi b) calculaţia costurilor efective.

Mecanismul determinării costurilor efective al metodei „normative", deşi este relativ greoi, el constituie un element preţios al integrării celor două metode, dar cu o modificare fundamentală a aplicării lui şi anume: spre deosebire de metoda „normativă" în care se porneşte de la cheltuielile normative, care se însumează algebric cu abaterile operative şi se ajunge la costurile efective; în sistemul integrat proiectat aici, se porneşte invers, de la cheltuielile efective, care se însumează algebric cu abaterile operative şi se ajunge la cheltuielile planificate, aşa cum se va vedea în capitolele următoare (anexa nr.79).

Cel de al patrulea obiectiv – *„controlul operativ al cheltuielilor de producţie"* – este propriu numai metodei „normative", dar *poate fi implementat şi în cadrul metodei „plan-efectiv"*, la fel ca şi actualizarea costurilor planificate.

Controlul periodic al costurilor fiind un obiectiv comun sau identic celor două metode, se poate renunţa la una din aceste metode. De preferat ar fi *să se folosească în continuare numai metoda „plan-efectiv"*.

6.5. Contabilitatea – componenta de bază a sistemului metodologic al costurilor

Totdeauna contabilitatea s-a împletit foarte strîns, se conjugă temeinic şi se va integra organic cu celelalte componente ale sistemului metodologic al costurilor.

În calitate de componentă principală sau de bază a acestui complex metodologic interdisciplinar, contabilităţii îi revin spre rezolvare *importante obiective din domeniul postcalculaţiei costurilor*, îndeosebi cu privire la reflectarea cheltuielilor efective de aprovizionare, de producţie şi de desfacere a produselor şi mărfurilor. În consecinţă, prezentarea detaliată a implicării contabilităţii în reflectarea procesului complex de

Scanned with OKEN Scanner

formare a cheltuielilor şi costurilor agenţilor economici constituie conţinutul unui capital distinct din parte a VI-a a lucrării de faţă, intitulată „Realizarea costurilor".

În concluzie, toate problemele tratate relativ sintetic – la modul general – în cadrul acestui capitol (6), vor fi detaliate corespunzător pentru a asigura deplina lor înţelegere, în cuprinsul următoarelor capitole.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Partea a III-a

ORGANIZAREA SISTEMULUI INFORMAȚIONAL INTEGRAT AL COSTURILOR

Capitolul 7

METODE, FORME ŞI MODELUL DE ORGANIZARE A SISTEMULUI INFORMAȚIONAL INTEGRAT AL COSTURILOR

7.1. Conceptul de organizare a sistemului informațional integrat al costurilor

Definirea acestui concept presupune precizarea conținutului, metodelor şi formelor organizării sistemului informațional integrat al costurilor.

Organizarea formării sau calculației, controlului şi analizei costurilor cuprinde totalitatea activităților desfăşurate de către o unitate economică pentru armonizarea şi folosirea optimă a metodelor şi procedeelor, a mijloacelor materiale şi tehnice, a formelor, a forței de muncă specifice şi altor premise de care dispune unitatea în cauză, în scopul realizării normale a tuturor obiectivelor sistemului informațional integrat al costurilor.

Conținutul acestei organizări îl constituie combinarea optimă sau integrarea tuturor informațiilor, metodelor şi procedeelor, regulilor şi principiilor, tehnicilor şi mijloacelor materiale, formelor de organizare şi a profesiilor umane într-un tot unitar, atotcuprinzător, în vederea realizării eficiente a obiectivelor formării sau calculației, controlului şi analizei costurilor.

Desfăşurarea unei astfel de organizări depinde de o serie de factori, dintre care cei mai importanți sînt: tehnica, tehnologia şi organizarea proceselor economice de aprovizionare, producție şi desfacere; natura costurilor ce se formează – planificate şi efective –; mărimea întreprinderii; organismele cu atribuții de elaborare a indicatorilor costurilor; etc.

Sub influența acestor factori, se stabileşte, mai întîi, cadrul general al organizării sistemului informațional integrat al costurilor, metodele şi formele folosite. Acest *cadru general* se particularizează, apoi, în raport de specificul: tehnicii, tehnologiei şi organizării proceselor economice din fiecare ramură şi subramură economică, din fiecare întreprindere, secție, fermă, şantier, atelier sau alte subdiviziuni tehnico-economice ale acestora, care îndeplinesc rolul unor sectoare sau centre de cheltuieli.

În cadrul fiecărui purtător de cheltuieli şi de costuri, cheltuielile, respectiv costurile se structurează pe articole de calculație.

7.2. Metode şi forme de organizare a sistemului informațional integrat al costurilor

Diversificarea acestui cadru organizatoric general dă naştere la ***trei metode de organizare*** a sistemului informațional integrat al costurilor:

a) metoda de organizare care are la bază, ca sectoare sau centre de cheltuieli, ***fazele de fabricație***, în cadrul cărora se disting diferiți purtători de cheltuieli şi de costuri;

b) metoda de organizare care are la bază, ca sectoare sau centre de cheltuieli, diferite verigi tehnico-productive ca: ateliere şi secții de producție, ferme, şantiere etc., în cadrul cărora se disting diferiți purtători de cheltuieli şi de costuri delimitați cu ajutorul unor ***comenzi***;

c) metoda de organizare ***globală*** care are la bază, ca sectoare sau centre de cheltuieli, tot diferite verigi tehnico-productive asemănătoare cu cele de mai sus, în cadrul cărora funcţionează ca purtător de cheltuieli şi de costuri, un singur produs, o singură lucrare sau un singur gen de servicii.

Aceste trei metode alcătuiesc fiecare cîte un ***„trunchi metodologic comun"***, pe care se grefează toate celelalte metode şi procedee folosite în domeniul costurilor, fără de care, practic, nu este posibilă aplicarea nici uneia dintre metodele şi procedeele respective.

La rîndul lor, atît aceste trei metode de organizare, cît şi alte metode şi procedee cu care ele se integrează, formează împreună grupuri metodologice particularizate în funcţie de natura costurilor elaborate – planificate şi efective –, determinînd ***două componente*** organizatorice distincte ale sistemului informaţional integrat al costurilor, şi anume:

a) organizarea ***antecalculaţiei*** sau a calculaţiei previzionale a costurilor, respectiv organizarea planificării costurilor;

b) organizarea ***postcalculaţiei*** sau a calculaţiei costurilor efective.

Împreună cu particularităţile tehnicii, tehnologiei şi organizării producţiei şi cu natura costurilor (planificate şi efective), asupra organizării sistemului informaţional al costurilor acţionează şi alţi factori, sub influenţa cărora pot exista mai multe ***forme*** ale acestei organizări.

De exemplu:

– Dacă se ţine seama de organismele care elaborează cele două categorii de costuri – planificate şi efective –, pot exista următoarele două forme de organizare a formării sau calculaţiei costurilor:

a) organizarea ***separată*** a antecalculaţiei, care se elaborează de către organismele de planificare sau prognoză ale întreprinderii, şi a postcalculaţiei, care se realizează la contabilitate;

b) organizarea ***integrată***, cînd ambele laturi – antecalculaţia şi postcalculaţia – sînt reunite într-un singur organism specializat în asemenea lucrări.

– De asemenea, mărimea întreprinderii, împreună cu alţi factori, poate determina alte două forme de organizare a sistemului informaţional integrat al costurilor:

a) organizarea ***centralizată***;

b) organizarea ***descentralizată***.

O privire de ansamblu asupra cadrului general de organizare a sistemului informaţional integrat al costurilor se poate realiza cu ajutorul schemei din anexa nr.5 (din subcapitolul 5.3.), iar caracterizarea detaliată a diferitelor sale componente se va face în cuprinsul următoarelor 4 capitole (8, 9, 10, 11).

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 8

ORGANIZAREA SISTEMULUI INFORMAȚIONAL INTEGRAT AL COSTURILOR DUPĂ METODA „PE FAZE DE FABRICAȚIE"

Organizarea sistemului informațional integrat al costurilor după metoda „pe faze de fabricație" se aplică în întreprinderile cu producție de masă sau de serie mare, unde procesul tehnologic este relativ omogen, iar produsul finit se obține prin prelucrarea materiei prime în stadii sau faze succesive.

Conținutul acestei metode este determinat de particularitățile procesului tehnologic de a fi divizat în faze de fabricație, ceea ce face necesară, înainte de toate, să fie analizată situația fazelor de fabricație, poziția și rolul lor în organizarea calculației, controlului și analizei costurilor.

8.1. Locul și rolul fazelor de fabricație în organizarea sistemului informațional integrat al costurilor

După cum s-a mai arătat, subdiviziunile cadrului tehnico-productiv al întreprinderii care stau la baza organizării „sectoarelor sau centrelor de cheltuieli", pot avea forme concrete diferite, ca: ateliere sau secții de producție, faze de fabricație, ferme, șantiere, organisme funcționale (administrativ, aprovizionare, desfacere, proiectare, informaționale) etc. De aici rezultă că fazele de fabricație sînt și ele forme concrete ale „sectoarelor sau centrelor de cheltuieli", în cadrul cărora se obțin anumite produse sau alte bunuri materiale, care îmbracă forma „purtătorilor de cheltuieli și de costuri".

Același lucru se întîmplă și cu atelierele sau secțiile de producție, fermele, șantierele etc., care au, la fel, caracterul de „sectoare sau centre de cheltuieli"; iar produsele, lucrările și serviciile obținute în cadrul lor constituie „purtători de cheltuieli și de costuri". În aceste condiții, se pune, în mod justificat, următoarea problemă: dacă pentru determinarea și delimitarea cheltuielilor indirecte pe faza de fabricație și, apoi, repartizarea lor, împreună cu cheltuielile directe, pe purtătorii de cheltuieli și de costuri din cadrul fazelor de fabricație se folosește o metodă distinctă – metoda „pe faze de fabricație" –, atunci de ce să nu se folosească, pentru operații similare, și alte metode, tot distincte, cum ar fi: metoda „pe ateliere de producție", metoda „pe secții de producție", metoda „pe ferme de producție", metoda „pe șantiere de construcții-montaj" etc.

Aceasta înseamnă că metoda „pe faze de fabricație" nu-și justifică cu nimic mai mult existența sa de sine-stătătoare decît aceste posibile metode distincte, deoarece, faza de fabricație îndeplinește numai rolul unei singure forme concrete a „sectoarelor sau centrelor de cheltuieli", la fel ca și celelalte verigi tehnico-productive și organizatorice (ateliere, secții, ferme, șantiere etc.).

De asemenea, dacă se are în vedere faptul că, pînă în prezent, planificarea și evidența cheltuielilor de producție s-a organizat numai la nivelul secțiilor de producție și șantierelor de construcții-montaj, alături de metoda „pe faze de fabricație", ar trebui să funcționeze și metoda „pe secții", metoda „pe ferme" și metoda „pe șantiere", care în realitate există, dar nu-și poartă denumirile ce li se cuvin, exceptînd cazurile cînd fazele de fabricație se suprapun cu secțiile de producție sau cu fermele, șantierele etc.

Deci, atelierele și secțiile de producție, fermele, șantierele etc. care nu se suprapun cu fazele de fabricație ar trebui să fie denumite, ceea ce sînt de fapt, „metode" independente de organizare a formării sau calculației, controlului și analizei costurilor, ca și metoda pe faze de fabricație. Desigur că aceasta ar duce la proliferarea metodelor de organizare a sistemului informațional integrat al costurilor, fără să schimbe cu ceva situația reală existentă și fără să aducă vreun rezultat favorabil. Din contră, o astfel de soluție complică și mai mult lucrurile, deoarece în cadrul multor întreprinderi se aplică simultan, succesiv sau alternativ mai multe metode de organizare a domeniului costurilor, situație determinată de specificul tehnicii, tehnologiei și organizării producției sau și a altor procese economice din întreprinderile respective.

Aşadar, nu diversificarea, prin diferenţierea denumirilor unor componente ale metodelor consacrate de organizare a domeniului costurilor, este necesară, ci opusul ei. Adică generalizarea acelor componente ale ansamblului metodologic al costurilor care fac notă discordantă cu realitatea.

În concluzie, se poate spune că faza de fabricaţie ocupă un loc deosebit de important în ansamblul metodologic de organizare a domeniului costurilor, îndeplinind rolul unei metode distincte a acestui ansamblu, care se bazează pe una din formele particulare ale noţiunii generale de „sectoare sau centre de cheltuieli" şi anume „faza de fabricaţie". Ca urmare, este suficient, din punct de vedere formal, să se opereze numai cu noţiunea de „sectoare sau centre de cheltuieli", al cărui conţinut se concretizează prin denumirile diferitelor verigi tehnico-organizatorice ale întreprinderii ca: secţii, ferme, şantiere şi faze de fabricaţie etc.

Stabilind astfel locul şi rolul fazelor de fabricaţie în cadrul sistemului informaţional integrat al costurilor, se elimină şi confuzia, care se pare că există, potrivit căreia costul s-ar calcula pe faze de fabricaţie, cînd în realitate costul se determină numai pe unitatea de produs, lucrare sau serviciile obţinute în cadrul fazelor de fabricaţie, adică pe „purtători de costuri", cu determinarea şi delimitarea prealabilă a cheltuielilor pe „purtători de cheltuieli", respectiv, pe produsele, lucrările sau serviciile obţinute în cadrul fazelor respective.

Această confuzie apare atunci cînd, în cadrul unor faze de fabricaţie, se obţine un singur produs. În acest caz, toate cheltuielile de producţie – directe şi indirecte – ale fazelor de fabricaţie respective sînt, în acelaşi timp, cheltuieli directe şi indirecte ale produsului obţinut în cadrul lor.

În continuare, confuzia se agravează dacă produsul respectiv se fabrică într-un singur exemplar, deoarece totalul cheltuielilor – directe şi indirecte – colectate pe faze de fabricaţie şi pe acel unic produs, reprezintă chiar costul produsului (adică cheltuieli pe unitatea de produs), căruia, impropriu, i se spune cost al fazei de fabricaţie.

Confuzia cum că s-ar calcula costul pe faze de fabricaţie şi nu pe produse începe să dispară, în primul rînd, dacă produsul obţinut în cadrul unor faze de fabricaţie se execută în mai multe exemplare (o cantitate oarecare). În acest caz, totalul cheltuielilor de producţie directe colectate şi a cheltuielilor indirecte repartizate pe faze de fabricaţie şi pe acest unic produs (sau purtător de cheltuieli), se raportează la cantitatea totală obţinută, pentru determinarea costului (unitar) al acesteia. În acest moment, iese la iveală faptul că între fazele de fabricaţie şi produsele obţinute în cadrul lor nu se poate pune semnul egalităţii.

În al doilea rînd, deosebirile dintre fazele de fabricaţie şi produsele obţinute în cadrul lor devin şi mai evidente în cazul în care din fazele respective se obţin mai multe produse. În acest caz, cheltuielile de producţie directe se identifică direct pe purtătorii de cheltuieli (pe produse) în cadrul fazelor de fabricaţie. În acelaşi timp, cheltuielile de producţie indirecte, în momentul efectuării lor, se colectează pe faze de fabricaţie (pe sectoare sau centre de cheltuieli) şi apoi, la sfîrşitul perioadelor de gestiune, se repartizează şi ele pe purtători de cheltuieli (pe produse) în cadrul fiecărei faze de fabricaţie, după care se determină costurile produselor respective, prin diviziunea simplă sau cu ajutorul altor procedee, în funcţie de caracterul purtătorilor de cheltuieli folosiţi.

Deci, *fazele de fabricaţie îndeplinesc rolul unor „sectoare sau centre de cheltuieli", ca şi atelierele, secţiile, fermele, şantierele etc. motiv pentru care ele nu pot fi confundate cu „purtătorii de cheltuieli şi de costuri"*.

Cu toate delimitările făcute pînă aici, ideea calculării costului pe faze de fabricaţie şi nu pe produse, lucrări şi servicii ar putea să persiste, datorită următoarelor cauze: în cazul producţiei pe faze de fabricaţie, în principiu, costul produselor şi semifabricatelor se determină prin însumarea cheltuielilor de producţie (directe şi indirecte) ocazionate pe fiecare produs sau semifabricat în toate sau într-un anumit număr de faze de fabricaţie.

În consecinţă, pentru necesităţi de analiză economică, se pune problema cunoaşterii, nu numai a costului total, ci şi a contribuţiei fiecărei faze de fabricaţie sau operaţii de prelucrare la formarea acestui cost. Adică, se cere stabilirea unor costuri parţiale, care să cuprindă, pentru fiecare produs sau semifabricat, separat cheltuielile pe care le-a ocazionat în fiecare fază de fabricaţie. Această cotă-parte din costul total al fiecărei operaţii sau faze de prelucrare, ce revine fiecărui produs sau semifabricat şi pe unitate, este determinată impropriu „cost pe fază de fabricaţie".

Această denumire are neajunsul că este incompletă, lipsindu-i purtătorii de costuri, care duc cu ei, mai departe, în circuitul economic din interiorul şi exteriorul întreprinderii, expresia bănească a consumurilor productive efectuate în cadrul fazelor de fabricaţie respective.

Scanned with OKEN Scanner

Şi denumirea de „cost parţial pe produs sau semifabricat" este incompletă, lipsindu-i precizarea locului şi a sferei noţiunii „parţial". Corectă şi completă ar fi expresia de „cost pe produs sau semifabricat din faza de fabricaţie x, y sau z".

Deosebirile dintre fazele de fabricaţie, ca „sectoare sau centre de cheltuieli", şi produsele sau semifabricatele obţinute în cadrul lor, ca „purtători de cheltuieli şi de costuri", trebuie înţelese şi prin prisma circuitului economic. Aceasta în sensul că, în timp ce fazele de fabricaţie, ca verigi tehnico-organizatorice ale procesului de producţie, au un caracter static, produsele şi semifabricatele, ca rezultat concret material al acestui proces, au un caracter dinamic, deplasîndu-se pe fluxul intern şi extern al valorilor de întrebuinţare, purtîndu-şi valoarea creată în procesul muncii din cadrul fazelor de fabricaţie ale întreprinderii.

8.2. Raportul dintre fazele de fabricaţie şi fazele de organizare a sistemului informaţional integrat al costurilor (fazele de calculaţie)

Notă: pentru simplificarea expunerii se va folosi în continuare noţiunea de „fază de calculaţie" în locul noţiunii de „fază de organizare a sistemului informaţional integrat al costurilor", avînd în vedere faptul că prima noţiune se cuprinde în a doua noţiune şi ocupă o pondere reprezentativă în cadrul acesteia din urmă, atît teoretic cît şi practic.

Astfel, „***faza de fabricaţie***" (sau de producţie) este definită ca fiind acea diviziune a procesului tehnologic, determinată din punct de vedere organizatoric, în care se execută o anumită operaţie sau anumite operaţii din lanţul operaţiilor succesive de prelucrare a materiei prime, în vederea obţinerii unuia sau a mai multor produse finite de masă sau de serie mare.

La rîndul ei, „***faza de calculaţie***" este considerată ca fiind o expresie tehnico-economică a fazei de fabricaţie (sau de producţie), caracterizată printr-un anumit specific al formării sau calculaţiei, controlului şi analizei costurilor.

Determinarea şi delimitarea fazelor de fabricaţie constituie o misiune a organelor tehnice, în timp ce, determinarea şi delimitarea fazelor de calculaţie cade în atribuţiile organelor economice din întreprindere.

Între fazele de fabricaţie a produselor şi fazele de calculaţie a costurilor acestor produse există o legătură directă, concretizată în aceea că ***fazele de fabricaţie***, în calitatea lor de locuri deosebite de producţie sau de muncă, ***sînt***, în acelaşi timp, şi ***locuri de cheltuieli***, iar ***fazele de calculaţie sînt***, de fapt, ***sectoare sau centre de cheltuieli***, care, de regulă, cuprind mai multe locuri de cheltuieli. Această situaţie deosebită se explică prin faptul că, în principiu, sfera de cuprindere a fazelor de fabricaţie a produselor, ca locuri de cheltuieli, se suprapun cu sfera fazelor de calculaţie a costurilor, ca sectoare sau centre de cheltuieli, şi, apoi, ambele se suprapun cu atelierele sau sectoarele de producţie, ori, cu fermele, şantierele etc., ca ***verigi tehnico-productive*** ale structurii organizatorice ale întreprinderii.

Fiecare atelier, secţie, fermă, şantier etc. poate cuprinde o fază a procesului de fabricaţie sau de producţie care se desfăşoară în întreprinderea respectivă; sau poate să fie specializată în fabricarea unor părţi componente ale produselor finite (piese, subansamble, ansamble); fie că este profilată pe executarea anumitori lucrări sau prestarea unor servicii necesare desfăşurării normale a întregului proces de producţie.

Nu în toate cazurile fazele de fabricaţie a produselor se suprapun cu aceste verigi tehnico-productive şi organizatorice ale întreprinderii şi, deci, nu totdeauna ele îndeplinesc rolul de sectoare sau centre de cheltuieli. Asemenea situaţii pot să apară acolo unde în cadrul unui atelier, secţie, fermă, şantier etc. se desfăşoară mai multe faze de fabricaţie, care nu pot constitui, fiecare în parte, sectoare sau centre de cheltuieli, deoarece: fie că nu este eficient, fie că nu este posibil. În astfel de cazuri, toate fazele de fabricaţie din cadrul unui atelier, secţie, fermă, şantier etc. se reunesc într-o singură fază de calculaţie a costurilor, la nivelul atelierului, secţiei, fermei, şantierului etc. respectiv.

În anumite condiţii, cu totul speciale din punct de vedere al necesităţilor de organizare judicioasă a sistemului informaţional integrat al costurilor, în cadrul verigilor tehnico-productive şi organizatorice menţionate mai sus, fazele de fabricaţie pot fi grupate în mai multe faze de calculaţie (în mai multe sectoare sau centre de cheltuieli).

Numărul fazelor de fabricaţie care poate fi cuprins într-o fază de calculaţie are o importanţă deosebită pentru organizarea sistemului informaţional integrat al costurilor.

Pentru a se delimita precis, din punct de vedere tehnico-economic şi organizatoric, locul de unde începe şi unde se termină o anumită fază de calculaţie a costurilor (un anumit sector sau centru de cheltuieli), trebuie să se ţină seama de următorii parametrii, factori şi principii:

- posibilităţile de măsurare şi înregistrare a cheltuielilor de producţie şi a producţiei obţinute;

Scanned with OKEN Scanner

- posibilitățile de stabilire a responsabilităților, atît pentru activitatea de producție propriu-zisă, cît și pentru cheltuielile de producție;
- necesitatea simplificării muncii de evidență și calculație, mai ales prin cuprinderea într-o fază de calculație a mai multor faze de fabricație etc.

La alcătuirea fazelor de calculație trebuie să se aibă în vedere faptul că nu toate fazele de fabricație, delimitate din punct de vedere tehnic, pot constitui, din punct de vedere economic, faze de calculație. În aceste condiții, numărul fazelor de fabricație care se pot îngloba într-o fază de calculație este limitat de numărul fazelor de fabricație care se desfășoară în cadrul unui atelier, unei secții, ferme sau șantier etc.

Dacă faza de fabricație nu corespunde unei anumite verigi tehnico-productive (atelier, secție, fermă, șantier etc.), în aceeași verigă existînd mai multe faze de fabricație, organizarea fazelor de calculație poate să fie diferită de organizarea acestor verigi. *Cînd fazele de fabricație corespund uneia dintre verigile* respective, *fazele de fabricație se suprapun cu fazele de calculație și cu verigile tehnico-productive în cauză*. Această din urmă situație este, de obicei, *cazul care reprezintă regula generală*, celelalte cazuri avînd caracter de excepție.

Pentru împărțirea procesului tehnologic pe faze de calculație trebuie să se ia în considerare și să se pornească de la fazele de fabricație principale, care necesită un volum mare de cheltuieli de producție, în așa fel încît să nu se complice și să nu se mărească volumul lucrărilor de evidență și calcul, fără o eficiență corespunzătoare.

Avînd în vedere aceste cerințe, *se recomandă ca, pe cît este posibil, fazele de calculație să se suprapună cu verigile tehnico-productive și organizatorice în cadrul cărora se desfășoară fazele de fabricație cuprinse în fiecare fază de calculație.*

De la această regulă fac *excepție* acele verigi tehnico-productive și organizatorice în cadrul cărora se defășoară mai multe faze de fabricație care necesită să fie grupate în cîteva faze de calculație, datorită condițiilor specifice de care dispun, ca de exemplu:

- în cadrul verigilor tehnico-productive cu mai multe linii tehnologice se recomandă a se constitui cîte o fază de calculație pentru fiecare linie tehnologică în parte;
- atunci cînd este necesară întreruperea procesului tehnologic în anumite puncte pentru măsurarea cantitativă a producției;
- în cazul în care, în anumite faze de fabricație se obțin semifabricate sau produse destinate, parțial, livrării în afară;
- dacă dintr-un grup de faze tehnologice rezultă o substanță în cantități mai mici sau mai mari decît poate prelucra instalația imediat următoare și, în consecință, este necesară depozitarea substanței respective, adică în cazul variației stocului de semifabricate;
- pentru regenerarea deșeurilor sau rebuturilor;
- cînd o parte din fazele de fabricație se desfășoară în aparatură montată în aer liber și instalațiile respective sînt dispersate teritorial (geografic) ceea ce impune, de asemenea, constituirea unor faze de calculație distincte;
- pentru fazele tehnologice (de fabricație) din care rezultă semifabricate ce se folosesc în faze diferite ale procesului următor de fabricație.

Pe baza celor relatate mai sus, se poate conchide că *raportul dintre fazele de fabricație și fazele de calculație se stabilește separat în cadrul fiecărei întreprinderi în parte, întrucît nu există rețete sau modele unice, cu valabilitate generală.*

8.3. Variantele organizării sistemului informațional integrat al costurilor „pe faze de fabricație"

Organizarea sistemului informațional integrat al costurilor după metoda pe faze de fabricație se poate realiza în două variante: varianta „fără semifabricate" și varianta „cu semifabricate".

8.3.1. Organizarea sistemului informațional integrat al costurilor după metoda „pe faze de fabricație" în varianta „fără semifabricate"

Varianta „fără semifabricate" a metodei „pe faze de fabricație" folosită în organizarea sistemului informațional integrat al costurilor, se mai numește și varianta „fără translocarea (transferarea) cheltuielilor de producție de la o fază de calculație a costurilor la alta".

Caracteristica esențială a acestei variante constă în faptul că rezultatele procesului de muncă din toate fazele anterioare ultimei faze de fabricație nu sînt considerate semifabricate, ci producție neterminată, care

Scanned with OKEN Scanner

trece de la o fază de prelucrare la alta fără depozitări intermediare sau cu depozitări de foarte scurtă durată. Ca urmare, nici cheltuielile aferente producției neterminate trecute de la o fază de prelucrare la alta nu se translocă, în contabilitate, de la o fază de calculație la alta, ci se însumează, extracontabil, la sfîrșitul perioadei de gestiune, pentru produsele finite care au parcurs toate fazele de fabricație. Așa se explică denumirea de „fără semifabricate" și „fără translocarea cheltuielilor". Deci, costul se stabilește numai pentru produsele finite obținute la sfîrșitul ultimei faze de fabricație.

Lipsa celor două elemente – „semifabricatele" și „translocarea cheltuielilor" – constituie principalul avantaj al acestei variante, care se concretizează într-un volum mult mai mic de calcule și lucrări de evidență decît în varianta „cu semifabricate" și „cu translocare de cheltuieli".

Conținutul variantei „fără semifabricate" se concretizează în efectuarea următoarelor operații succesive:

a) ***colectarea cheltuielilor de producție directe*** pe faze de calculație și, în cadrul acestora, pe purtători de cheltuieli. În prima fază se identifică pe purtători de cheltuieli atît cheltuielile cu materiile prime și materialele directe intrate în fabricație, cît și cheltuielile de prelucrare directe din faza reprezentativă, iar în fazele următoare se colectează, pe aceeași purtători de cheltuieli, numai cheltuielile de prelucrare directe ale fiecăreia dintre aceste faze;

b) ***colectarea cheltuielilor de producție indirecte***, în cursul perioadelor de gestiune, numai pe faze de calculație, iar la sfîrșitul acestor perioade, ***se repartizează*** pe purtătorii de cheltuieli în cadrul fiecărei faze, cu ajutorul procedeelor specifice acestei operații;

c) ***determinarea cheltuielilor de producție, directe și indirecte, aferente producției finite***, pentru fiecare purtător de cheltuieli, separat pe fiecare fază de calculație, după procedeul balanțelor, adică prin însumarea cheltuielilor aferente producției neterminate inițiale cu cheltuielile efectuate în cursul perioadei de gestiune curente, din care se scad cheltuielile aferente producției neterminate la sfîrșitul acelei perioadei de gestiune, toate aceste elemente de calcul fiind desfășurate pe articole de calculație, în cadrul fiecărui purtător de cheltuieli;

d) ***determinarea costurilor produselor finite***, prin însumarea extracontabilă a cheltuielilor de producție ale fiecărui purtător de cheltuieli din toate fazele de calculație și raportarea lor la cantitatea de produse finite obținute în cadrul fiecărui purtător de cheltuieli, folosind procedeul diviziunii simple, după formula:

$$c = \frac{C_{if_1}^{m+p} + C_{if_2}^{p} + C_{if_3}^{p} + C_{if_4}^{p} + \ldots + C_{if_n}^{p}}{Q_i}$$

în care:

c	- costul produsului;
$\mathbf{C^m}$	- cheltuieli cu materii prime și materiale directe;
$\mathbf{C^p}$	- cheltuieli de prelucrare (directe și indirecte):
f	- faze de calculație 1, 2, 3, ..., n;
i	- produsul;
Q	- cantitatea de produse din fiecare fel de produs.

În funcție de natura producției, pentru determinarea costurilor produselor finite se pot utiliza și alte procedee.

O caracteristică generală a variantei „fără semifabricate" o constituie faptul că ***circuitul valorilor de întrebuințare în devenire este diferit de circuitul cheltuielilor care formează costurile*** acestora, în sensul că producția aflată în curs de prelucrare circulă permanent, în tot cursul perioadei de gestiune, de la o fază de fabricație la alta, în timp ce cheltuielile de producție staționează la fazele de calculație în care au fost colectate sau repartizate, iar la sfîrșitul perioadelor de gestiune se extrag și se însumează, extracontabil, numai cheltuielile aferente produselor finite rezultate din ultima fază de fabricație.

Pentru a se ***demonstra practic*** principiul metodologic al metodei „pe faze de fabricație", varianta „fără semifabricate", se presupune că o întreprindere industrială are două secții principale de producție, în cadrul cărora procesul tehnologic se desfășoară în mai multe faze de fabricație succesive, care sînt grupate în două faze de calculație, suprapuse celor două secții principale de producție.

Pe exemplul acestei întreprinderi se demonstrează două situații diferite, în prima situație se fabrică un singur produs și în a doua situație se fabrică două sau mai multe produse.

Scanned with OKEN Scanner

I. ***Prima situație***, cînd întreprinderea fabrică un singur produs „A", care trece prin toate fazele de prelucrare din cadrul celor două secții, fără depozitări intermediare şi fără translocări de cheltuieli.

Datele problemei sînt următoarele

1. Cheltuielile de producție, directe şi indirecte, aferente producției neterminate de la începutul perioadei de gestiune (începutul lunii) sînt:
   - la faza de calculație (secția) I de 5.000.000 lei;
   - la faza de calculație (secția) II de 1.000.000 lei.

2. Totalul cheltuielilor de producție colectate, în cursul lunii, în conturile de cheltuieli sintetice şi analitice – corespunzătoare, sînt următoarele:

a) cheltuieli cu materiile prime şi materialele directe 248.000.000 lei, toate localizate la faza de calculație (secția) I;

b) cheltuieli cu salariile directe şi accesoriile acestora (C.A.S., contribuția la fond şomaj etc.), total 120.000.000 lei, din care:
   - la faza de calculație (secția) I 46.000.000 lei
   - la faza de calculație (secția) II 74.000.000 lei

c) cheltuielile comune (indirecte) ale fazelor de calculație (secțiilor de producție), total 80.000.000 lei din care:
   - la faza (secția) I 42.000.000 lei
   - la faza (secția II) 38.000.000 lei

d) cheltuielile generale de administrație ale întreprinderii: 20.400.000 lei

3) Cheltuielile comune (indirecte) ale fazelor de calculație (secțiilor de producție) se transferă, în contabilitate, asupra unicului produs, separat în cadrul fiecărei faze de calculație (secție de producție), fără calcule de repartizare.

În conturile de cheltuieli, datele de mai sus (pct.1-3) se reflectă astfel:

Cont 921 „Chelt.activ. de bază"
921/I /A Faza (secția) I
produsul A.

D			C
1) S.i	5.000.000	8)	340.000.000
2/a)	248.000.000		
2/b)	46.000.000		
3)	42.000.000		
4)	9.200.000		
Rulaj	345.200.000		
Total	350.200.000		
S.f.	10.020.000		

Cont 921 „Chelt.activ. de bază"
921/ II/A Faza (secția) II
produsul A

D			C
1) S.i.	1.000.000	8)	125.000.000
2/b)	74.000.000		
3)	38.000.000		
4)	14.800.000		
Rulaj	126.800.000		
Total	127.800.000		
S.f.	2.800.000		

Cont 923 „Chelt.indirecte de prod."
923/ I/A Faza (secția) I

D			C
2/c)	42.000.000	3)	42.000.000

Cont 923 „Chelt.indirecte de producție"
923/ II/A Faza (secția) II

D			C
2/c)	38.000.000	3)	38.000.000

Cont 924 „Chelt.generale de administrație"

D			C
2/d)	24.000.000	4)	24.000.000

4) Cheltuielile generale de administrație se repartizează pe faze de calculație (secții) şi în cadrul acestora, pe unicul produs (A) care se fabrică, în funcție de salariile directe inclusiv accesoriile acestora, după următorul calcul:

$$K = \frac{C.G.A.}{C.S.D.} = \frac{24.000.000 \text{ lei}}{46.000.000 \text{ lei} + 74.000.000 \text{ lei}} = \frac{24.000.000 \text{ lei}}{120.000.000 \text{ lei}} = 0{,}2 \text{ lei}$$

Scanned with OKEN Scanner

- repartizarea propriu-zisă şi înregistrarea lor în conturi:

• la faza (secţia) I = 46.000.000 x 0,2 =	9.200.000 lei
• la faza (secţia) II = 74.000.000 x 0,2 =	14.800.000 lei
Total	24.000.000 lei

5) Producţia neterminată, la sfîrşitul lunii, exprimată la cost efectiv, este de 1.300.000 lei, din care:

• la faza (secţia) I	10.200.000 lei
• la faza (secţia II)	2.800.000 lei

6) Cantitatea de produse obţinute 10.000 buc

7) Costul produsului:

$$A = \frac{(350.200.000 - 10.200.000) + (127.800.000 - 2.800.000)}{10.000} =$$

$$= \frac{340.000.000 + 125.000.000}{10.000} = \frac{465.000.000 \text{ lei}}{10.000 \text{ buc}} = 46.500 \text{ lei/buc}$$

8) În continuare, se decontează cheltuielile efective aferente produselor finite de 34.000.000 lei şi respectiv 12.500.000 lei.

II. ***A doua situaţie***, cînd întreprinderea fabrică două produse – „A" şi „B" – ambele trecînd prin toate fazele de fabricaţie din cele două secţii.

Datele problemei sînt următoarele:

1. Cheltuielile de producţie, directe şi indirecte, aferente producţiei neterminate de la începutul perioadei de gestiune (începutul lunii) sînt:

• la faza de calculaţie (secţia) I produsul A	2.800.000 lei
• la faza de calculaţie (secţia) I produsul B	2.200.000 lei
• la faza de calculaţie (secţia) II produsul A	600.000 lei
• la faza de calculaţie (secţia) II produsul B	400.000 lei

2. Totalul cheltuielilor de producţie colectate, în cursul lunii, în conturile de cheltuieli – sintetice şi analitice – corespunzătoare, sînt următoarele:

a) Cheltuieli cu materiile prime şi materialele directe, total 248.000.000 lei, din care:

• la faza de calculaţie (secţia) I produsul A	148.000.000 lei
• la faza de calculaţie (secţia) I produsul B	100.000.000 lei

b) Cheltuieli cu salariile directe şi accesoriile acestora (contribuţia la asigurările sociale, fond de sănătate şi la fondul de şomaj) 120.000.000 lei, din care:

• la faza de calculaţie (secţia) I produsul A	26.000.000 lei
• la faza de calculaţie (secţia) I produsul B	20.000.000 lei
• la faza de calculaţie (secţia) II produsul A	44.000.000 lei
• la faza de calculaţie (secţia) II produsul B	30.000.000 lei

c) Cheltuieli comune (indirecte) ale fazelor de calculaţie (ale secţiilor de producţie), total 88.000.000 lei, din care:

• la faza (secţia) I	42.000.000 lei
• la faza (secţia) II	38.000.000 lei

d) Cheltuieli generale de administraţie ale întreprinderii 2.400.000 lei.

Cont 921 „Chelt.activ. de bază"
921/I /A Faza (secţia) I
produsul A

D			C
1) S.i	2.800.000	8)	200.000.000
2/a)	148.000.000		
2/b)	26.000.000		

Cont 921 „Chelt.activ. de bază"
921/ I/B Faza (secţia) I
produsul B

D			C
1) S.i.	2.200.000	8)	140.000.000
2/a)	100.000.000		
2/b)	20.000.000		

Scanned with OKEN Scanner

3)	23.738.000
4)	5.200.000
Rulaj crt.	202.938.000
Total chelt..	205.738.000
S.f.	5.738.000

3)	18.262.000
4)	4.000.000
Rulaj crt.	142.262.000
Total chelt.	144.462.000
S.f.	4.462.000

Cont 921 „Chelt.activ. de bază"
921/II/A Faza (secţia) II produsul A

D		C	
1) S.i	600.000	8)	70.000.000
2/b)	44.000.000		
3)	22.595.000		
4)	8.800.000		
Rulaj crt.	75.395.000		
Total chelt..	75.995.000		
S.f.	5.995.000		

Cont 921 „Chelt.activ. de bază"
921/ II/B Faza (secţia) II produsul B

D		C	
1) S.i.	400.000	8)	50.000.000
2/b)	30.000.000		
3)	15.405.000		
4)	6.000.000		
Rulaj crt.	51.405.000		
Total chelt.	51.805.000		
S.f.	1.805.000		

Cont 923 „Chelt.indirecte de prod."
923/ I/A Faza (secţia) I

D		C	
2/c)	42.000.000	3)	42.000.000

Cont 921 „Chelt.indirecte de producţie"
923/ II/A Faza (secţia) II

D		C	
2/c)	38.000.000	3)	38.000.000

Cont 924 „Chelt.generale de administraţie"

D		C	
2/d)	24.000.000	4)	24.000.000

3) Repartizarea pe produse a cheltuielilor indirecte de producţie (comune) ale fazelor de calculaţie (ale secţiilor de producţie principale), în funcţie de salariile directe, inclusiv accesoriile acestora.

Anexa nr.10

Faza (secţia)	Pro-dusul	Chelt.de salarii directe şi accesorii	Chelt.indirec-te (comune de repartizat	Coefic.de repartizare K_I şi K_{II}	Chelt.indirec-te (comune) repartizate	Obs.
0	1	3	4	5	6	6
I	A	26.000.000			23.738.000	
I	B	20.000.000			18.262.000	
Total I		46.000.000	42.000.000	0,913	42.000.000	
II	A	44.000.000			22.595.000	
II	B	30.000.000			15.405.000	
Total II		74.000.000	38.000.000	0,5135	38.000.000	
Total I + II		120.000.000	80.000.000		80.000.000	

$$K_I = \frac{42.000.000}{46.000.000} = 0,913; \qquad K_{II} = \frac{38.000.000}{74.000.000} = 0,5135;$$

I A = 26.000.000 x 0,913= 23.738.000 lei;
I B = 20.000.000 x 0,913 = 18.262.000 lei;
II A = 44.000.000 x 0,5135 = 22.595.000 lei;
II B = 30.000.000 x 0,5135 = 15.405.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

4) Repartizarea pe faze (secţii) şi pe produse a cheltuielilor generale de administraţie, tot în funcţie de salariile directe şi accesorii

Anexa nr.11

Faza (secţia)	Pro-dusul	Chelt.cu salarii directe şi accesorii	Chelt generale de administraţie de repartizat	Coefic.de repartizare K	Chelt. generale de administraţie repartizate	Obs.
0	1	3	4	5	6	6
I	A	26.000.000	-	-	5.200.000	
I	B	20.000.000	-	-	4.000.000	
Total I		46.000.000	-	-	9.200.000	
II	A	44.000.000	-	-	8.800.000	
II	B	30.000.000			6.000.000	
Total II		74.000.000	-	-	14.800.000	
Total I + II		120.000.000	24.000.000	0,2	24.000.000	

$$K = \frac{24.000.000}{120.000.000} = 0,2;$$

I A = 26.000.000 x 0,2 = 5.200.000 lei;
I B = 20.000.000 x 0,2 = 4.000.000 lei;
II A = 44.000.000 x 0,2 = 8.800.000 lei;
II B = 30.000.000 x 0,2 = 6.000.000 lei.

5. Cheltuielile de producţie (directe şi indirecte) aferente producţiei neterminate de la sfîrşitul perioadei de gestiune sînt următoarele:

I A = 5.738.000 lei; I B = 4.462.000 lei;
II A = 5.995.000 lei; II B = 1.805.000 lei.

6. Cantităţile de produse finite obţinute sînt:

A = 6.000 buc; B = 4.000 buc

7. Pe baza datelor de mai sus, se va calcula costul efectiv al celor două produse – A şi B –, astfel:

$$A = \frac{(205.738.000 - 5.738.000) + (75.995.000 - 5.995.000)}{6.000} =$$

$$= \frac{200.000.000 + 70.000.000}{6.000} = 45.000 \text{ lei/buc}$$

$$B = \frac{(144.462.000 - 4.462.000) + (51.805.000 - 1.805.000)}{4.000} =$$

$$= \frac{140.000.000 + 50.000.000}{4.000} = 47.500 \text{ lei/buc}$$

8. Decontarea cheltuielilor efective aferente produselor finite obţinute:

IA = 200.000.000 lei; IIA = 70.000.000 lei;
IB = 140.000.000 lei; IIB = 50.000.000 lei.

8.3.2. Organizarea sistemului informaţional integrat al costurilor după metoda „pe faze de fabricaţie" în varianta „cu semifabricate"

„Varianta cu semifabricate" a metodei „pe faze de fabricaţie" folosite în domeniul costurilor se mai numeşte şi *„varianta cu translocarea cheltuielilor de la o fază de calculaţie la alta"*. Această variantă se aplică, mai ales, în cadrul întreprinderilor industriale integrate, ca de exemplu: în industria de pielărie-încălţăminte, filatură-ţesături etc.

Conţinutul „variantei cu semifabricate" este alcătuit din următoarele ***lucrări specifice***:

⇒ semifabricatele, rezultatele din principalele faze sau anumite faze de fabricaţie reunite în diferite faze de calculaţie, se depozitează temporar şi apoi, se predau, mai departe, spre prelucrare în fazele următoare de fabricaţie sau pot fi livrate în afara întreprinderii, în starea în care se găsesc;

Scanned with OKEN Scanner

⇒ depozitarea interfazică a semifabricatelor face necesară determinarea costurilor acestor semifabricate în fiecare fază de calculație în parte, pe baza cheltuielilor de producție ale fazei respective plus cheltuielile de producție din fazele de calculație precedente;

⇒ calcularea costurilor semifabricatelor obținute din anumite faze de fabricație determină împletirea circuitului fizic al valorilor de întrebuințare cu circuitul valoric al cheltuielilor de producție. Acest lucru se realizează prin operațiunea de „translocare de cheltuieli", adică prin înregistrarea succesivă în conturile analitice ale fazelor de calculație a cheltuielilor de producție corespunzătoare semifabricatelor transferate de la o fază de fabricație la alta.

Noțiunea „translocare de cheltuieli", așa cum este tratată în literatura de specialitate, comportă unele discuții și clasificări.

Într-o primă interpretare, „translocarea de cheltuieli" este o operație contabilă prin care cheltuielile de producție, corespunzătoare semifabricatelor trecute de la o fază de fabricație la alta, se transferă din creditul contului analitic al fazei de calculație de la care pleacă semifabricatele în debitul contului analitic de cheltuieli al fazei de calculație la care reintră în prelucrare semifabricatele respective, în cadrul aceluiași cont sintetic de cheltuieli – contul 921 „Cheltuielile activității de bază".

Această interpretare evidențiază clar legătura dintre continuitatea prelucrării semifabricatelor în cadrul unor faze de fabricație din aceeași întreprindere și translocarea succesivă a cheltuielilor de producție de la o fază de calculație la alta.

Practic, însă, în acest caz, apar mai multe neajunsuri. În primul rînd, pot să existe trei situații deosebite, cu manifestări nefavorabile asemănătoare, dar pe planuri diferite și anume:

a) dacă translocarea de cheltuieli se înregistrează „în negru" numai în conturile analitice de cheltuieli ale fazelor de calculație predătoare și, respectiv, primitoare, se pierde posibilitatea de control între aceste conturi analitice și contul sintetic corespunzător (921 „Cheltuielile activității de bază"), deoarece suma rulajelor conturilor analitice este mai mare decît rulajul contului sintetic respectiv de atîtea ori cîte translocări de cheltuieli au avut loc;

b) dacă translocarea de cheltuieli se înregistrează, tot „în negru", dar atît în conturile analitice ale fazelor de calculație predătoare și primitoare, cît și în contul sintetic 921 „Cheltuielile activității de bază", atunci dispare neajunsul prezentat la punctul „a" de mai sus, în sensul că se menține corelația necesară dintre contul sintetic de cheltuieli 921 „Cheltuielile activității de bază" și conturile sale analitice deschise pe faze de calculație. În schimb apare o nouă neconcordanță, mai amplă decît cele precedente. Este vorba de faptul că totalul cheltuielilor de producție reflectate în contabilitatea financiară structurate după natura lor – pe elemente primare de cheltuieli – nu mai corespunde cu totalul acelorași cheltuieli preluate și restructurate, în contabilitatea de gestiune, pe destinații și pe articole de calculație;

c) corelația necesară și obligatorie dintre contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune a cheltuielilor de producție poate fi viciată și prin faptul că în unele întreprinderi productive se aplică concomitent mai multe metode de organizare a sistemului informațional al costurilor (metoda pe faze, metoda pe comenzi, metoda globală), în funcție de specificul tehnologiei și organizării producției din diferite ateliere, secții sau alte sectoare sau centre de cheltuieli, care funcționează simultan. Ca urmare, structura analitică a contului 921 „Cheltuielile activității de bază", la nivel de sectoare sau centre de cheltuieli, va fi neomogenă, cuprinzînd: atît faza de calculație care aduc cu ele neajunsurile generate de translocările repetate de cheltuieli; cît și analitice la nivelul altor verigi tehnico-organizatorice ale întreprinderii, în cadrul cărora se reflectă cheltuieli reale, care nu au suferit asemenea denaturări.

Pentru înlăturarea neajunsurilor semnalate prin intermediul celor trei situații descrise mai sus, s-ar putea folosi ***soluția înregistrărilor contabile privind translocarea cheltuielilor în roșu și negru numai între conturile analitice pe faze de calculație ale aceluiași cont sintetic – 921 „Cheltuielile activității de bază"***–: în roșu în debitul conturilor analitice ale fazelor de calculație de la care pleacă semifabricatele și în negru în debitul conturilor analitice ale fazelor de calculație la care reintră în prelucrare aceste semifabricate.

În al doilea rînd, „translocarea de cheltuieli" este discutabilă și din punct de vedere al celor două circuite economice – valoarea de întrebuințare și valoarea – în sensul că cheltuielile de producție aferente semifabricatelor depozitate între diferite faze de fabricație nu circulă între conturile analitice pe faze de calculație ale aceluiași cont sintetic de cheltuieli, ci ele circulă între conturi sintetice diferite și anume: din creditul contului sintetic 921 „Cheltuielile activității de bază" analitic faza de calculație predătoare, în debitul contului sintetic 341 „Semifabricate", iar la reintrarea semifabricatelor în prelucrare se creditează contul sintetic 341 „Semifabricate" și se debitează contul sintetic 921 „Cheltuielile activității de bază", analitic faza

Scanned with OKEN Scanner

de calculație primitoare. Astfel, circuitul valoric urmează întocmai circuitul fizic al semifabricatelor predate la depozit dintr-o anumită fază de fabricație și apoi, ieșite din depozit și reintrate în prelucrare la faza următoare de fabricație.

În această situație se menține denaturarea rulajului contului sintetic 921 „Cheltuielile activității de bază", determinată de translocarea repetată a cheltuielilor de la o fază de calculație la alta, prin multiplicarea acestui rulaj, chiar dacă translocarea respectivă s-a realizat pe ocolite, prin intermediul contului 341 „Semifabricate". În consecință se menține și neconcordanța dintre contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune a cheltuielilor de producție, care poate fi evitată printr-o ***stornare în roșu a rulajelor suplimentare*** reprezentînd cheltuielile de producție translocate de la o fază de calculație la alta.

Necesitatea parcurgerii acestei căi ocolite de „translocare de cheltuieli" este impusă de cel puțin următoarele două cauze:

a) unele semifabricate depozitate, interfazic nu mai reintră în prelucrare la altă fază de fabricație din aceeași întreprindere, ci se vînd în afara întreprinderii în starea în care se găsesc, ceea ce aduce în discuție încă o problemă, care va fi analizată mai jos;

b) gestionarea semifabricatelor depozitate impune exprimarea bănească a acestor semifabricate, de regulă, la cost efectiv, a cărei determinare (calculare) ridică alte probleme de rezolvat.

În privința semifabricatelor care se vînd în afara întreprinderii în starea în care se află, important este faptul că nu mai este necesară „translocarea cheltuielilor de producție", ci decontarea lor finală, asemănătoare decontării cheltuielilor de producție aferente produselor finite.

În același timp, pentru semifabricatele a căror prelucrare continuă în aceeași întreprindere în cadrul altor faze de fabricație, translocarea cheltuielilor de producție din faza de calculație precedentă în faza de calculație următoare se realizează global, sub forma unui articol de calculație complex intitulat „semifabricate din producție proprie", care permite simplificarea operațiunii de corectare a rulajelor contului sintetic 921 „Cheltuielile activității de bază". Totuși, pentru necesități de analiză economică a costurilor produselor finite, articolul de calculație complex și provizoriu „semifabricate din producție proprie" se redesfășoară pe „articolele de calculație de bază", prevăzute în nomenclatorul acestora, ceea ce evidențiază din nou, ideea continuității procesului de formare a costurilor produselor finite în cazul producției pe faze de fabricație.

Cea de a doua problemă – evaluarea semifabricatelor depozitate interfazic–, se poate rezolva atît la costul efectiv interfazic, cît și la costul planificat sau la prețul de vînzare al acestor semifabricate. În ultimele două ipoteze, la sfîrșitul perioadelor de gestiune, costurile planificate sau prețurile de vînzare respective trebuie să fie rectificate (completate) cu abaterile lor față de costurile efective. Aceasta înseamnă efectuarea unor lucrări suplimentare de stabilire și evidență a abaterilor în cauză.

O primă concluzie ce se desprinde din prezentarea teoretică de pînă aici, a metodei „pe faze de fabricație", în ambele ei variante (cu și fără semifabricate), este aceea că metodologia organizării sistemului informațional integrat al costurilor după această metodă, în marea ei majoritate, ține de domeniul contabilității de gestiune internă, care va fi studiată mai pe larg într-unul din următoarele capitole ale lucrării de față.

În consecință, aici, în continuare, se va exemplifica, sumar, ca și în cazul „variante fără semifabricate", numai „translocarea cheltuielilor de producție" de la o fază de calculație la alta și determinarea costurilor efective ale produselor finite obținute în „varianta cu semifabricate".

În acest scop, se pornește de la următoarea formulă de calcul a costurilor semifabricatelor și produselor finite:

$$c^{S}_{if_1} = \frac{C^{m+p}_{if_1}}{Q_{s_i f_1}};\quad c^{S}_{if_2} = c^{S}_{if_1} + \frac{C^{p}_{if_2}}{Q_{s_i f_2}};\quad c^{S}_{if_3} = c^{S}_{if_1} + \frac{C^{p}_{if_3}}{Q_{s_i f_3}};\quad c^{p}_{if_n} = c^{S}_{if_{(n-1)}} + \frac{C^{p}_{if_n}}{Q_{p_i f_n}}$$

în care, de principiu, se mențin notațiile de la „varianta fără semifabricate", adică:

- **c** - costul semifabricatului sau produsului finit;
- **s** - semifabricatul;
- **p** - produsul;
- **i** - felul semifabricatului sau produsului finit;
- $\mathbf{C^m}$ - cheltuieli cu materiile prime și materialele directe;
- $\mathbf{C^p}$ - cheltuieli de prelucrare;
- **Q** - cantitatea de produse din fiecare fel de produs.

Scanned with OKEN Scanner

De asemenea, pentru această exemplificare se folosesc datele din „varianta fără semifabricate" cu cele două situații ale sale I și II.

I. ***Prima situație***, cînd se obține un singur produs, datele problemei fiind următoarele

1) Totalul cheltuielilor de producție, directe și indirecte, colectate pe faze de calculație și pe produse, inclusiv cheltuielile aferente producției neterminate inițiale:

- în faza de calculație (secția) I produsul A 350.200.000 lei
- în faza de calculație (secția) II produsul A 127.800.000 lei

2) Cheltuieli de producție, directe și indirecte, aferente producției neterminate de la sfîrșitul perioadei de gestiune:

- la faza de calculație (secția) I produsul A 10.200.000 lei
- la faza de calculație (secția) II produsul A 2.800.000 lei

3) Cantitatea de produse obținute : 10.000 buc

D	Cont 921 F(s) /I /A	C
1)	350.200.000	
4)	340.000.000	
S.f.	10.200.000	

D	Cont 921 F(s) II/A	C	
1)	127.800.000	5)	465.000.000
4)	340.000.000		
Total	467.800.000		
S.f.	2.800.000		

4) Calculul costului efectiv al semifabricatelor din faza I și translocarea cheltuielilor corespunzătoare la faza a II-a

$$c^{S}_{Af_1} = \frac{350.200.000 - 10.200.000}{10.000} = \frac{340.000.000}{10.000} = 34.000 \text{ lei/buc}$$

5) Calculul costului efectiv al produsului finit obținut la sfîrșitul fazei a II-a și decontarea cheltuielilor aferente:

$$c^{P}_{Af_2} = \frac{467.800.000 - 2.800.000}{10.000} = \frac{465.000.000}{10.000} = 46.500 \text{ lei/buc}$$

II. ***A doua situație***, cînd se obțin două produse A și B pentru care datele problemei sînt următoarele:

1) Totalul cheltuielilor de producție, directe și indirecte, colectate pe faze de calculație și pe produse, inclusiv cheltuielile aferente producției neterminate inițiale:

- în faza de calculație (secția) I produsul A 205.738.000 lei
- în faza de calculație (secția) I produsul B 144.462.000 lei
- în faza de calculație (secția) II produsul A 75.995.000 lei
- în faza de calculație (secția) II produsul B 51.805.000 lei

2) Cheltuielile de producție, directe și indirecte, aferente producției neterminate de la sfîrșitul perioadei de gestiune:

- în faza de calculație (secția) I produsul A 5.738.000 lei
- în faza de calculație (secția) I produsul B 4.462.000 lei
- în faza de calculație (secția) II produsul A 5.995.000 lei
- în faza de calculație (secția) II produsul B 1.805.000 lei

D	Cont 921/ I /A		C
1)	205.738.000	3)	200.000.000
6)	200.000.000	6)	200.000.000
S.f.	5.738.000		

D	Cont 921/ I/B		C
1)	144.462.000	3)	140.000.000
6)	140.000.000	6)	140.000.000
S.f.	4.462.000		

Scanned with OKEN Scanner

D	Cont 921/ II /A		C
1)	75.995.000	7)	270.000.000
5)	200.000.000		
Total	275.995.000		
S.f.	5.995.000		

D	Cont 921/ II/B		C
1)	51.805.000	7)	190.000.000
5)	14.000.000		
Total	191.805.000		
S.f.	1.805.000		

3) Semifabricatele (produsele) obținute sînt la s(p)/A = 6.000 buc şi s(p)/B = 4.000 buc se predau la depozit.

4) Calculul costului efectiv al semifabricatelor, obținute în prima fază de fabricație şi se înregistrează predarea lor la depozite:

$$c^{S}_{Af_1} = \frac{205.758.000 - 5.758.000.}{6.000} = \frac{200.000.000}{6.000} = 33.333 \text{ lei/buc}$$

$$c^{S}_{Bf_1} = \frac{144.462.000 - 4.462.000}{6.000} = \frac{140.000.000}{6.000} = 23.330 \text{ lei/buc}$$

D	341 „Semifabricate"		C
3)A	200.000.000	5)A	200.000.000
B	140.000.000	B	140.000.000
Total	340.000.000	Total	340.000.000

5) Eliberarea din depozit şi reintrarea semifabricatelor în prelucrare la faza de fabricație (calculație) sau secția a II-a;

6) Rectificarea rulajului de prisos din contul 921, prin storno în roşu;

7) Calculul costului efectiv al produselor finite, obținute la sfîrşitul fazei a II-a şi decontarea cheltuielilor aferente:

$$c^{P}_{Af_2} = \frac{275.995.000 - 5.995.000}{6.000} = \frac{270.000.000}{6.000} = 45.000 \text{ lei/buc}$$

$$c^{S}_{Bf_2} = \frac{191.805.000 - 1.805.000.}{4.000} = \frac{190.000.000}{4.000} = 47.500 \text{ lei/buc}$$

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 9

METODA „PE COMENZI" DE ORGANIZARE A SISTEMULUI INFORMAȚIONAL INTEGRAT AL COSTURILOR

9.1. Definirea, locul şi rolul comenzilor în organizarea sistemului informațional integrat al costurilor

În general, comanda este definită ca o „cerere fermă prin care o întreprindere, o instituție sau o persoană fizică solicită livrarea unui anumit produs, executarea unei lucrări sau prestarea unui serviciu". În comandă se specifică denumirea produsului, lucrării sau serviciului, calitatea, modalitățile de plată, termenele de livrare, condițiile de expediere şi de recepție etc."[19]

Pentru înțelegerea locului şi rolului comenzilor în organizarea sistemului informațional integrat al costurilor, este necesară completarea definirii conținutului purtătorilor de cheltuieli şi de costuri (din capitolele precedente) şi anume:

- în toate cazurile, fără excepție, conținutul noțiunilor „purtători de cheltuieli" şi „purtători de costuri" îl constituie produsele, lucrările şi serviciile, respectiv unitatea acestora, luate ca rezultat al procesului de muncă;
- faptul că în unele cazuri se obține un singur fel de produs, lucrare sau serviciu, iar în alte cazuri producția obținută se concretizează în mai multe feluri de produse, lucrări sau servicii, aceste situații diferite nu schimbă cu nimic conținutul, ci numai forma fizică a purtătorilor de cheltuieli şi de costuri;
- faptul că, în anumite condiții, apar ca purtători de cheltuieli grupele, loturile sau seriile de produse, precum şi părțile componente ale produselor (semifabricatele, piesele, subansamblele, ansamblele), această situație schimbă numai forma de organizare a purtătorilor de cheltuieli, corespunzător tehnologiei şi organizării procesului de producție, dar nu şi conținutul acestora;
- conținutul purtătorilor de cheltuieli şi de costuri rămîne, la fel, neschimbat indiferent dacă produsele se obțin prin prelucrarea în faze succesive a materiei prime sau prin asamblarea părților componente ale acestora, care au fost fabricate concomitent, în locuri de producție diferite.
- Pe baza acestor precizări, se poate conchide că, în toate cazurile, purtătorii de cheltuieli şi de costuri sînt constituiți din rezultatele procesului de muncă, indiferent de forma lor fizică şi organizatorică sau modul de obținere şi că nu se calculează costuri pe comenzi, ci pe produsele, lucrările sau serviciile cerute prin comenzi, adică pe purtătorii de costuri.

Privită din acest punct de vedere, ***„comanda" nu este un purtător de cheltuieli sau de costuri, ci numai o modalitate de delimitare scriptică a diferitelor forme concrete ale purtătorilor de cheltuieli şi de costuri, un instrument de lucru practic de organizare a determinării şi delimitării cheltuielilor pe purtătorii de costuri.***

Conținutul metodei „pe comenzi", folosită în organizarea sistemului informațional integrat al costurilor, este determinat de particularitățile tehnicii, tehnologiei şi organizării producției individuale şi de serie, unde produsul finit se obține prin asamblarea părților sale componente, confecționate, fie mai înainte, fie simultan şi paralel, în diferite ateliere, secții sau alte verigi tehnico-productive ale întreprinderii.

Spre deosebire de fazele de fabricație care alcătuiesc conținutul unor sectoare sau centre de cheltuieli (la nivelul atelierelor, secțiilor, fermelor, şantierelor etc.), *comenzile reprezintă forme de organizare scriptică a diferitelor categorii de purtători de cheltuieli şi de costuri*. Cu toate acestea, ambele elemente organizatorice – fazele de fabricație şi comenzile – transmit particularitățile tehnicii, tehnologiei şi organizării producției care le-au generat asupra tuturor subsistemelor, etapelor, fazelor şi momentelor procesului complex de formare sau calculație, control şi analiză a costurilor.

---

[19] *Dicționar enciclopedic*, Editura enciclopedică, București, 1993, p. 425, (vol.I, A-C).

În acelaşi timp, deşi ambele metode – „pe faze" şi „pe comenzi" – folosesc ca sectoare sau centre de cheltuieli aceleaşi verigi tehnico-productive ale întreprinderii (ateliere, secţii, ferme, şantiere etc.), totuşi conţinutul verigilor respective diferă de la o metodă la cealaltă. Astfel, în cazul metodei „pe faze", atelierele, secţiile etc. reprezintă faze de fabricaţie, iar în cazul metodei „pe comenzi" aceste verigi cuprind operaţii de fabricaţie a unor piese, subansamble, ansamble sau produse, ori executarea unor lucrări sau prestarea unor servicii pe bază de comenzi.

La fel stau lucrurile şi în privinţa purtătorilor de cheltuieli, care, deşi constituie un element comun ambelor metode situat în cadrul sectoarelor sau centrelor de cheltuieli, diferă totuşi de la o metodă la alta din punct de vedere al conţinutului, formei şi modului lor de mişcare pe fluxul tehnologic. De pildă, în cazul metodei "pe faze" funcţionează numai purtători de cheltuieli sintetici constituiţi la nivelul produselor; iar în cazul metodei „pe comenzi" funcţionează, în paralel cu cei sintetici, şi purtători de cheltuieli analitici.

Pe baza comenzilor sau contractelor de livrare, ca instrumente ale relaţiilor dintre producători sau furnizori şi beneficiari, iau naştere comenzi de producţie (de fabricaţie) ale furnizorului, iar acestea din urmă capătă, în acelaşi timp, şi rolul unor ***comenzi de calculaţie a costurilor***.

9.2. Conţinutul şi sfera comenzilor de calculaţie a costurilor

Conţinutul general al comenzilor de calculaţie poate să-l constituie unul din următoarele elemente: un produs, o lucrare, un serviciu sau o serie, un lot, o partidă, o grupă de produse (piese, subansambluri, ansambluri, semifabricate) comandate sau cerute prin contractul de livrare, adică diferiţi purtători de cheltuieli sau purtători de costuri.

În funcţie de conţinutul comenzii, în relaţia celor trei categorii de comenzi – de livrare, de fabricaţie şi de calculaţie – pot exista următoarele ***situaţii***:

a) conţinutul comenzii sau contractului de livrare este identic cu conţinutul comenzii de fabricaţie şi de calculaţie;

b) conţinutul unei comenzi sau contract de livrare poate să fie dispersat în mai multe comenzi de fabricaţie şi de calculaţie;

c) conţinutul mai multor comenzi sau contracte de livrare poate să fie concentrat într-o singură comandă de fabricaţie şi de calculaţie;

d) în fiecare din aceste trei situaţii (a, b, c) conţinutul mai multor comenzi de fabricaţie poate să fie concentrat într-o singură comandă de calculaţie.

9.3. Felurile comenzilor de calculaţie a costurilor

În toate situaţiile enumerate mai sus, elementul esenţial, prin intermediul căruia comanda îndeplineşte rolul de instrument al organizării calculaţiei costurilor, este sistemul de numerotare (simbolizare cifrică) a întregului complex de purtători de cheltuieli şi purtători de costuri, care funcţionează succesiv, paralel sau simultan în cadrul fiecărei întreprinderi.

Acest lucru poate fi mai uşor înţeles pe exemplul concret al întreprinderilor constructoare de maşini, în cadrul cărora funcţionează mai multe categorii de purtători de cheltuieli, coordonaţi cu ajutorul sistemului de comenzi folosite de către aceste întreprinderi.

În primul rînd şi principalul purtător de cheltuieli este produsul, care funcţionează atît ca purtător de costuri (unitatea de produs), cît şi ca purtător de cheltuieli intermediar (seria de produs). Deci, ca purtători de cheltuieli intermediari de gradul I sintetici funcţionează seriile de produse, constituite din totalitatea cantităţilor fabricate din fiecare fel de produs.

a) Aceste ***serii*** de produse alcătuiesc conţinutul ***„comenzilor de bază de fabricaţie şi de calculaţie pe serii de produse"***, care au rol coordonator faţă de toate celelalte categorii de comenzi şi în jurul cărora acestea gravitează. Această funcţie se manifestă atît pe ansamblul întreprinderii, cît şi în cadrul secţiilor şi atelierelor de producţie.

b) Fiecare serie de produse, dacă depăşeşte mărimea medie a lotului de fabricaţie, se divizează în mai multe loturi, fiecare lot constituind conţinutul unei ***„comenzi auxiliare de fabricaţie pe loturi de produse"***, derivate din comenzile de bază.

Alcătuirea loturilor de fabricaţie nu se poate face prin simpla împărţire a cantităţii totale de produse cuprinse într-o serie la mărimea medie a lotului de fabricaţie, ci prin selectarea partizilor de produse din toate comenzile sau contractele tuturor beneficiarilor care au acelaşi termen de livrare. În această situaţie ***„partida***

Scanned with OKEN Scanner

de produse" (sau piese, semifabricate, subansambluri, ansambluri etc.) poate fi considerată ca o subdiviziune a lotului de produse (piese etc.).

Această modalitate de alcătuire a loturilor de fabricație complică foarte mult lucrurile, mai ales în cazul în care seriile de produse sau comenzile interne de bază cuprind fiecare mai multe comenzi sau contracte de livrare, ale unor beneficiari diferiți. Din această cauză, loturile de produse constituie numai conținutul comenzilor auxiliare de fabricație, fără a avea, în același timp, și rolul unor purtători de cheltuieli de un fel oarecare. Ca urmare, aceste comenzi au un rol deosebit numai în organizarea și desfășurarea activității de pregătire, programare, lansare, executare și urmărire a producției, nu și în activitatea de calculație a costurilor. Deci, ***nu există comenzi de calculație la acest nivel. Calculația costurilor se organizează numai la nivelul seriilor de produse, respectiv la nivelul comenzilor interne de bază***. Cu toate acestea, loturile de produse pot și trebuie să joace un rol important în organizarea și desfășurarea controlului operativ al cheltuielilor de producție.

În al doilea rînd, alături și strîns legat de produse, și piesele, subansamblurile sau semifabricatele din producția proprie funcționează ca purtători de cheltuieli semifinali interni și intermediari de gradul I analitici.

Conținutul purtătorilor de cheltuieli intermediari de gradul I analitici diferă de la o secție de producție la alta și în cadrul fiecărei secții se diferențiază și în funcție de influența altor factori. De exemplu:

■ ***în cadrul unei secții de turnătorie*** funcționează concomitent, succesiv sau alternativ următoarele categorii de purtători de cheltuieli intermediari de gradul I analitici:

c) ***loturi de piese sau semifabricate*** corespunzătoare loturilor de produse, a căror mărime este corelată cu mărimea loturilor de produse pentru care se fabrică și care alcătuiesc conținutul unor *„comenzi auxiliare de fabricație și de calculație pe serii de piese sau semifabricate"*;

d) ***serii de piese sau semifabricate*** corespunzătoare seriilor de produse, a căror mărime este determinată de mărimea seriei de produse, cuprinzînd întreaga cantitate dintr-un anumit fel de piese necesare pentru fabricarea întregii cantități dintr-un produs oarecare. Aceste serii de piese sau semifabricate alcătuiesc conținutul unor *„comenzi auxiliare de fabricație și de calculație pe serii de piese sau semifabricate"*. Necesitatea unei astfel de organizări a fabricației și a calculației costurilor este impusă de fenomenul natural al „maturizării pieselor", a cărui durată poate să se extindă la circa 4-6 luni și pentru care este nevoie să se constituie stocuri corespunzătoare de piese sau semifabricate. De aceea, în limbajul intern al unor întreprinderi constructoare de mașini aceste comenzi se numesc „comenzi stoc";

e) ***loturi sau serii mari de organe (piese) de asamblare***, necesare la fabricarea tuturor felurilor de produse din familia respectivă. Aceste organe (piese) de asamblare se lansează în fabricație în cantitățile necesare pentru obținerea tuturor tipurilor de produse din nomenclatura întreprinderii. Ele alcătuiesc conținutul unor *„comenzi auxiliare de fabricație și de calculație pe loturi sau serii mari de organe (piese) de asamblare"*.

În toate aceste trei cazuri unitatea de calculație o constituie tona de piese turnate pentru un anumit fel de produs.

■ ***În cadrul unei secții de prelucrări mecanice*** organizarea producției poate să difere, din punct de vedere al gradului de detaliere, de organizarea calculației costurilor, dacă se aplică principiul tehnologiei de grup.

În acest caz, ***organizarea producției*** se realizează cu ajutorul următoarelor categorii de comenzi:

f) ***„comenzi auxiliare – loturi de fabricație pe familii sau grupe de piese corespunzătoare seriilor de produse"***, având la bază tot structura completului de piese care intră în competența fiecărui produs, separat pe linii tehnologice;

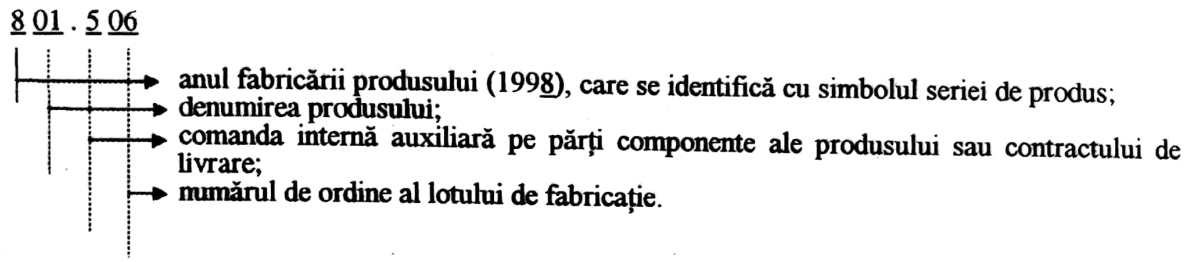
g) ***„comenzi auxiliare – loturi sau serii de fabricație pe familii sau grupe de organe (piese) de asamblare"*** necesare la montarea tuturor felurilor de produse. Ca și la secția turnătorie, aceste organe (piese) de asamblare se lansează în fabricație: fie în loturi mari corespunzătoare necesarului trimestrial, fie în serii mari corespunzătoare necesare anual.

Organizarea calculației costurilor nu se realizează la nici unul dintre nivelurile organizării producției enumerate mai sus, deoarece nu se calculează costuri pe piese sau organe de asamblare. Costul se calculează ***numai pe produse***, ceea ce face necesară funcționarea, și în cadrul secției prelucrării mecanice, a unor „purtători de cheltuieli intermediare de gradul I pe serii de produse", stabiliți cu ajutorul unor ***„comenzi de bază de calculație pe serii de produse"***.

Scanned with OKEN Scanner

■ ***La secţia montaj*** activitatea se desfăşoară în flux continuu, permiţînd o mai bună sincronizare a organizării producţiei cu organizarea calculaţiei costurilor, fără însă ca acestea să se suprapună. Producţia este organizată, ca şi la celelalte secţii, pe „loturi de produse", care formează conţinutul unor *„comenzi auxiliare de fabricaţie pe loturi de produse"*, fără însă ca acestea să aibă şi rolul unor comenzi de calculaţie a costurilor. Calculaţia costurilor fiind organizată şi aici numai pe produse, unde funcţionează „purtători de cheltuieli intermediari de gradul I pe serii de produse", care alcătuiesc conţinutul ***„comenzilor de bază de calculaţie pe serii de produse"***.

Legătura dintre comenzile de bază şi comenzile auxiliare se realizează prin intermediul sistemului de simbolizare cifrică al acestor comenzi. De exemplu:



Deci, primele trei cifre formează simbolul comenzii de bază pe întreaga serie de produse, pentru care se calculează costul unitar, iar următoarele trei cifre alcătuiesc simbolul loturilor de fabricaţie a produselor sau părţilor componente ale acestora.

Aşadar, *elementul central*, în jurul căruia se conturează particularităţile metodei „pe comenzi" de organizare a sistemului informaţional integrat al costurilor, *este conţinutul comenzilor şi modul lor de alcătuire*.

După cum s-a văzut mai sus, conţinutul comenzilor poate să-l constituie o anumită cantitate de produs oarecare lansată în fabricaţie, o lucrare care poate fi execută sau un serviciu de prestat în cursul unei perioade de gestiune.

La întreprinderile care fabrică produse deosebit de complexe sau cu volum mare şi cu un proces tehnologic de lungă durată, ca de exemplu în industria constructoare de nave maritime şi fluviale, comenzile se lansează în fabricaţie separat pentru diferite piese, subansamble sau ansamble, care reprezintă elemente componente ale produsului finit şi separat pentru asamblarea acestui produs.

Comenzile pot fi alcătuite şi din produse experimentale, lucrări individuale, servicii izolate, prototipuri etc.

În aceste cazuri, caracteristica principală a organizării calculaţiei costurilor pe comenzi constă în necesitatea determinării prealabile a costurilor părţilor componente ale produsului finit şi ulterior se calculează costul produsului finit.

Atît costurile părţilor componente, cît şi costurile produselor finite se calculează la terminarea executării tuturor elementelor comenzilor respective, prin însumarea cheltuielilor de producţie efectuate pentru conţinutul fiecărei comenzi şi raportarea lor la cantităţile de produse sau părţi componente ale produselor obţinute în cadrul acestor comenzi.

De exemplu: o întreprindere constructoare de maşini are trei secţii principale de producţie: I secţia turnătorie, II secţia prelucrări mecanice şi III secţia montaj. Fiecare secţie este compusă din mai multe ateliere în care se execută mai multe operaţii tehnologice succesive, prin care se fabrică două produse: A şi B, delimitate scriptic prin conţinutul a două comenzi:

– ***Comanda 1*** pentru fabricarea a 20 buc produse A, care a fost lansată în producţie la începutul lunii precedente şi din care, în cursul lunii precedente, s-au executat şi predat la depozitul de produse finite 10 buc produse A, iar restul de 10 buc urmează să se execute în luna curentă, cînd se termină întreaga comandă şi cînd se calculează costul efectiv al întregii cantităţi de 20 buc produse A;

– ***Comanda 2*** pentru fabricarea a 30 buc produse B, lansate în fabricaţie la începutul lunii curente şi din care, în cursul acestei luni, se execută 18 buc, iar restul de 12 buc se va executa în cursul lunii următoare, cînd se încheie comanda şi se calculează costul efectiv al întregii cantităţi de 30 buc produse B.

Din cele de mai sus, rezultă că la prima comandă există producţie neterminată la începutul lunii curente, iar la a doua comandă va exista producţie neterminată la sfîrşitul acestei luni.

Scanned with OKEN Scanner

Costul planificat al celor două produse, prevăzut în calculația de plan pe produs, este de 2.000.000 lei la produsul A şi 1.500.000 lei la produsul B.

În continuare, datele problemei sînt următoarele:

1) Cheltuielile efectuate şi înregistrate în contabilitate, în cursul lunii precedente, sînt:

• la secția I produsul A	110.000.000 lei
• la secția II produsul A	100.000.000 lei
• la secția III produsul A	96.000.000 lei
	306.000.000 lei

2) Producția terminată în cursul lunii precedente, care a fost decontată la cost planificat, este de 10 buc produse A x 20.000.000 lei = 200.000.000 lei, din care:

• decontată de la secția I produsul A	76.000.000 lei
• decontată de la secția II produsul A	84.000.000 lei
• decontată de la secția III produsul A	40.000.000 lei

3) Totalul cheltuielilor efectuate şi înregistrate în contabilitate, în cursul lunii curente, este:

• la secția I produsul A de	37.600.000 lei
• la secția II produsul A de	40.000.000 lei
• la secția III produsul A de	27.800.000 lei
Total produsul A	105.400.000 lei
• la secția I produsul B de	141.100.000 lei
• la secția II produsul B de	124.500.000 lei
• la secția III produsul B de	100.000.000 lei
Total produsul B	365.600.000 lei
Total general (produsul A + B)	471.000.000 lei

4) În cursul lunii curente, s-au obținut şi predat la depozit produse finite, evaluate la costurile lor planificate, astfel:

a) 10 buc produse A x 2.000.000 lei = 200.000.000 lei, din care:

• la secția I produsul A =	76.000.000 lei
• la secția II produsul A =	84.000.000 lei
• la secția III produsul A =	40.000.000 lei

b) 18 buc produse B x 15.000.000 lei = 270.000.000 lei, din care:

• la secția I produsul B =	105.300.000 lei
• la secția II produsul B =	100.000.000 lei
• la secția III produsul B =	64.700.000 lei

Datele de mai sus (pct. 1-4), se transpun în conturi după cum urmează:

D	921/I /A/comanda 1		C
1) Ch.luna preced.	110.000.000	2)	76.000.000
3) Ch.l.crt.	37.600.000	5)	71.600.000
Total	147.600.000	Total	147.600.000

D	921/I /B/comanda 2		C
3) Ch.l.crt.	141.100.000	5)	105.300.000
S.f.	35.800.000		

D	921/II /A/comanda 1		C
1) Ch.luna preced.	100.000.000	2)	84.000.000
3) Ch.l.crt.	40.000.000	5)	56.600.000
Total	140.000.000	Total	140.000.000

D	921/II /B/comanda 2		C
3) Ch.l.crt.	124.500.000	5)	100.000.000
S.f.	24.500.000		

Scanned with OKEN Scanner

D	921/III /A/comanda 1	C
1) Ch.luna preced.	2)	40.000.000
96.000.000	5)	83.800.000
3) Ch.l.crt.	Total	123.800.000
27.800.000		
Total 123.800.000		

D	921/III /B/comanda 2	C
3) Ch.l.crt.	5)	64.700.000
100.000.000		
S.f. 35.300.000		

D	921 „Chelt.activităţii de bază"	C
1)	306.000.000	2) 200.000.000
3)	471.000.000	5) 211.400.000
Total	777.000.000	5) 270.000.000
S.f.	95.600.000	Total 681.400.000

5) La sfîrşitul lunii curente, se decontează costul efectiv al produsului A, la care comanda 1 s-a încheiat, şi costul planificat al produsului B, pentru cantitatea de 18 buc terminate şi predate la depozit, după cum urmează:

Anexa nr.12

Comanda	Secţia	Pro-dusul	Total chelt. efectuate pt.întreaga comandă	Chelt. decontate luna preced. la cost planificat	Rest de chelt.de decontat luna curentă la cost efectiv	Chelt. decontate luna curentă. la cost planificat.
0	1	2	3	4	5	6
1	I	A	147.600.000	76.000.000	71.600.000	-
1	II	A	140.000.000	84.000.000	56.000.000	-
1	III	A	123.800.000	40.000.000	83.800.000	-
Total	-	A	411.400.000	200.000.000	211.400.000	-
2	I	B	141.100.000	-	-	105.300.000
2	II	B	124.500.000	-	-	100.000.000
2	III	B	100.000.000	-	-	64.700.000
Total	-	B	365.600.000	-	-	270.000.000
Total general	I+II+III	A+B	777.000.000	200.000.000	211.400.000	270.000.000

6) Se calculează costul efectiv al produsului A, la care fabricaţia s-a terminat pentru întregul lot de 20 buc, după următoarea formulă:

$$c_i^p = \frac{C_{ip_1}^c + C_{ip_2}^c + ... + C_{ip_n}^c}{Q_{ip_1} + Q_{ip_2} + ... + Q_{ip_n}},$$ în care:

c^p - costul produsului i;
i - felul produsului;
C_i^{cs} - total cheltuieli de producţie delimitate pe comanda c, în cadrul secţiei S, pentru produsul i;
p - perioada de gestiune 1,2,3,...,n în care s-a executat comanda c, pentru produsul i:
Q - volumul producţiei obţinute din fiecare fel de produs i, în fiecare perioadă de gestiune p.

Înlocuind simbolurile din formula generală, de mai sus, cu datele problemei, rezultă:

Scanned with OKEN Scanner

$$c_A^p = \frac{\left(C_{Ap_1}^{c_1 S_I} + C_{Ap_2}^{c_1 S_I}\right) + \left(C_{Ap_1}^{c_1 S_{II}} + C_{Ap_2}^{c_1 S_{II}}\right) + \left(C_{Ap_1}^{c_1 S_{III}} + C_{Ap_2}^{c_1 S_{III}}\right)}{Q_{Ap_1} + Q_{Ap_2}} =$$

$$= \frac{(76.000.000 + 71.600.000) + (84.000.000 + 56.000.000) + (40.000.000 + 83.800.000)}{10 + 10} =$$

$$= \frac{147.600.000 + 140.000.000 + 123.800.000}{20} = \frac{411.400.000 \text{ lei}}{20 \text{ buc}} = 20.550.000 \text{ lei/buc}$$

7. Stabilirea şi înregistrarea diferenţelor dintre costul efectiv şi costul planificat al produsului A, la care s-a încheiat comanda 1.

Anexa nr.13

Comanda 1	Cost plan	Cost efectiv	Diferența ±
- la secția I produsul A	152.000.000	147.600.000	-4.400.000
- la secția II produsul A	168.000.000	140.000.000	-2.800.000
- la secția III produsul A	80.000.000	123.800.000	+43,800.000
Total comanda 1	**400.000.000**	**411.400.000**	**+11.400.000**

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 10

METODA „GLOBALĂ" DE ORGANIZARE A SISTEMULUI INFORMAȚIONAL INTEGRAT AL COSTURILOR

10.1. Conținutul și particularitățile metodei „globale" de organizare a sistemului informațional integrat al costurilor

Domeniul clasic de aplicare a metodei „globale" de organizare a sistemului informațional integrat al costurilor îl constituie ***producția omogenă***, a cărei particularitate principală constă în faptul că, dintr-o verigă tehnico-productivă (atelier, secție, fermă, șantier, exploatare etc.) a întreprinderii sau chiar din întreaga întreprindere, se obține un singur produs, lucrare sau serviciu, fără semifabricate și fără producție neterminată la sfîrșitul perioadelor de gestiune. De exemplu: extracția de cărbuni, țiței, gaze naturale, producția de energie electrică și termică; producția de transporturi etc.

Rolul acestei metode de organizare a sistemului informațional integrat al costurilor constă în determinarea și delimitarea cheltuielilor de producție global, într-un singur cont de cheltuieli, sintetic sau analitic, corespunzător unui anumit sector sau centru de cheltuieli (atelier, secție, fermă, șantier etc.) sau la nivelul întreprinderii și, apoi, stabilirea costului produsului, lucrării sau serviciului respectiv, prin simpla raportare a totalului acestor cheltuieli colectate global, la cantitatea de producție obținută din întreprindere sau cadrul anumitor subdiviziuni tehnico-productive ale acesteia.

În domeniile de aplicare a metodei „globale", toate cheltuielile de producție au caracter de cheltuieli directe față de producția omogenă obținută. Cu toate acestea, cheltuielile așa zise indirecte sînt comune atelierelor, secțiilor, fermelor, șantierelor etc. și cheltuielile generale de administrație ale întreprinderii sînt asimilate cheltuielilor indirecte propriu-zise și se înregistrează în conturi de colectare și repartizare de cheltuieli distincte, iar la sfîrșitul perioadelor de gestiune se transferă în conturile de calculație ale unicului produs, lucrare sau serviciu obținut, fără nici un calcul de repartizare, bazate pe criterii convenționale. În continuare, cheltuielile directe se însumează cu așa-zisele cheltuieli indirecte și se obțin totalul cheltuielilor de producție, care stau la baza determinării costului acestei producții.

Reflectarea distinctă a cheltuielilor „indirecte", în cursul perioadelor de gestiune, este impusă de următoarele cerințe:

⇒ determinarea costurilor producției în structura lor consacrată „pe articole de calculație", care asigură centralizarea datelor respective la toate nivelurile conducerii interesate;

⇒ organizarea eficientă a controlului și analizei cheltuielilor de producție pe compartimente de activitate și stabilirea mai precisă a răspunderilor pentru urmărirea lor;

⇒ informarea operativă a organelor de conducere de la diferite verigi organizatorice ale întreprinderii asupra îndeplinirii programului de reducere a cheltuielilor de producție și, prin acesta, reducerea costurilor, în vederea luării deciziilor curente care, eventual, se impun.

Caracterul global al organizării sistemului informațional al costurilor trebuie înțeles în raport de nivelul structurii productive la care se obține producția omogenă și care poate fi: la nivelul întreprinderii, al secțiilor, atelierelor, fermelor, șantierelor, exploatării etc.

Pot exista și situații cînd în cadrul aceloraşi întreprinderi, unele verigi tehnico-productive cuprind fiecare cîte un anumit fel de producție omogenă, iar altele să cuprindă cîte un anumit fel de producție complexă. Se înțelege că metoda „globală" se aplică numai în primul caz, iar în cel de al doilea se aplică celelalte metode – „pe faze" sau „pe comenzi" – după împrejurări.

10.2. Variante de aplicare a metodei „globale" de organizare a sistemului informațional integrat al costurilor

În general, se poate spune că nu există întreprindere productivă care să cuprindă numai o singură tehnologie de fabricație pură și o singură metodă de organizare a producției. În majoritatea acestor întreprinderi se îmbină, se integrează mai multe tipuri de tehnologii și mai multe feluri de metode de organizare a producției. Ca urmare, este necesar ca metodele de organizare a sistemului informațional al costurilor să se combine, să se integreze, pentru a putea contribui la realizarea completă a funcțiilor și obiectivelor acestui sistem.

Din acest punct de vedere, este edificatoare aplicarea metodei „globale", ca o variantă specifică, în producția sortodimensională și în producția cuplată, unde, din aceeași materie primă prelucrată cu aceleași utilaje, tehnologii și aceeași forță de muncă, se fabrică sau se obțin mai multe feluri, tipuri, sortimente, dimensiuni, calități etc. de producție. În acest caz, metoda „globală" se combină sau se integrează cu celelalte metode de organizare a sistemului informațional al costurilor, îndeosebi cu metoda „pe faze". La modul concret, aceasta înseamnă că cheltuielile de producție, directe și indirecte, se determină și se delimitează, mai întîi, pe sectoare sau centre de cheltuieli și, în cadrul acestora, pe anumiți purtători de cheltuieli intermediari – globali (masa de metal topit, masa de materiale plastice topită, buștenii fasonați înainte de a intra la joagăr, aluatul din care se fabrică diferite sortimente de produse de panificație etc.). După aceea, totalurile cheltuielilor de producție delimitate global la aceste niveluri, se reprezintă pe feluri, sortodimensiuni, tipuri, calități etc. de produse, cu ajutorul procedeului indicilor de echivalență sau procedeul valorii rămase, iar, în final, se stabilește costul fiecăreia dintre aceste categorii de produse, prin diviziunea simplă.

O altă variantă specifică de aplicare a metodei „globale" o generează ***liniile tehnologice automate*** din oricare ramură a producției industriale, unde, pe măsura creșterii nivelului de mecanizare și automatizare a proceselor tehnologice, se reduc posibilitățile de divizare a acestor procese pe faze de fabricație sau pe operații, pe piese, subansamble, ansamble și produse. În consecință, se restrîng și posibilitățile de imputare a unor cheltuieli directe pe purtătorii de cheltuieli sau pe comenzi. În aceste cazuri, de asemenea, este necesară integrarea metodei „globale" cu metoda „pe faze" și, mai ales, cu metoda „pe comenzi", în sensul că determinarea și delimitarea curentă a cheltuielilor de producție se va organiza numai global, la nivelul liniilor tehnologice automate respective, de unde, apoi, se repartizează pe produse, tot prin intermediul unor coeficienți de echivalență și cu ajutorul altor procedee adecvate.

Desigur că, în această privință, nu există rețete sau soluții cu valabilitate universală, ci problemele se rezolvă potrivit condițiilor concrete din fiecare întreprindere în parte.

De exemplu:

1) în cadrul unei întreprinderi de transporturi auto, la autobaza de transport mărfuri – A.T.M. –, în cursul lunii curente, s-au efectuat și înregistrat următoarele cheltuieli:

a) cheltuieli directe – total	374.000.000 lei
b) cheltuieli indirecte (comune) al bazei	100.000.000 lei
c) cheltuieli generale de administrație al întreprinderii	26.000.000
Total	500.000.000 lei

Cont 921 „Cheltuielile activității de bază"

D		C
1)	374.000.000	
2)	100.000.000	
3)	26.000.000	
Total	500.000.000	

Cont 923 „Cheltuieli indirecte de producție"

D		C	
1)	100.000.000	2)	100.000.000

Cont 924 „Cheltuieli generale de administrație"

D		C	
1)	26.000.000	3)	26.000.000

Scanned with OKEN Scanner

2) Cheltuielile indirecte de producție se repartizează (se transferă) asupra producției de bază, suma de 100.000.000 lei.

3) Şi cheltuielile generale de administrație se repartizează (se transferă) asupra producției de bază, suma de 26.000.000 lei.

4) La sfirşitul lunii, se calculează costul transporturilor auto de mărfuri, ştiind că s-au efectuat 200.000 to/km:

$$C = \frac{500.000.000 \text{ lei}}{200.000 \text{ to/km}} = 250 \text{ lei/to/km}$$

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 11

FORME DE ORGANIZARE A SISTEMULUI INFORMAȚIONAL INTEGRAT AL COSTURILOR

Organizarea sistemului informațional integrat al costurilor după metodele descrise mai sus – „pe faze", „pe comenzi" și „globală" – curpinde, într-o strînsă interdependență, următoarele subsisteme:

a) antecalculația, prin care se determină indicatorii planificați ai costurilor;

b) postcalculația, prin care se determină indicatorii efectivi ai costurilor;

c) controlul și analiza costurilor, care se realizează prin compararea indicatorilor antecalculați cu indicatorii efectivi ai costurilor.

11.1. Antecalculația costurilor

Această latură a calculației costurilor precede desfășurarea proceselor economice și are ca scop elaborarea indicatorilor costurilor, care exprimă băneşte necesarul de muncă vie și materializată pentru desfășurarea acestor procese.

La rîndul său, antecalculația, privită din punct de vedere al obiectului și momentului elaborării ei, poate avea ***mai multe forme***, exprimate prin denumiri diferite: calculație de plan, calculația normativă de bază și curentă, calculația standard, antecalculația costurilor directe sau variabile, antecalculația „tarif-oră-maşină", antecalculația G.P. și altele.

• ***Antecalculația de proiect*** se întocmește cu ocazia elaborării documentației noilor unități productive care urmează a se construi, la primirea unor comenzi din afara întreprinderii și lansarea lor în producție, la introducerea în fabricație a unui produs nou neprevăzut în plan și are caracter orientativ.

• ***Antecalculația de plan*** se întocmește pentru determinarea costurilor producției prevăzute în planul întreprinderii pe anul următor, cu defalcare pe trimestre și luni, avînd caracter ferm.

• ***Antecalculația normativă de bază*** sau de pornire se identifică cu calculația de plan.

• ***Antecalculația normativă curentă*** se întocmește cu ocazia recalculării și actualizării costurilor normative de bază sau de pornire, la începutul trimestrelor și al lunilor din cursul anului de plan. Reciproca acestei calculații ar putea fi ***antecalculația de plan curentă*** (asupra căreia se va reveni în cuprinsul altor capitole ale lucrării de față).

• ***Calculația standard*** stabilește costuri antecalculate pentru producția lansată în fabricație pe baza comenzilor emise de beneficiari sau din inițiativa producătorului.

• ***Antecalculația costurilor directe sau variabile*** se caracterizează prin determinarea unor costuri planificate numai pe baza cheltuielilor variabile prestabilite. Totodată se stabilesc și alți indicatori specifici ca: marja brută, pragul rentabilității, punctul optim al activității etc.

• ***Antecalculația „tarif-oră-maşină"*** determină costurile planificate ale producției cu ajutorul instrumentului (indicatorului) „tarif-oră-maşină".

• ***Antecalculația G.P.*** determină costurile planificate ale producției, de asemenea, cu ajutorul unui instrument (indicator) specific, numit G.P.

Așadar, pe lîngă unele deosebiri formale (de denumire), există și unele deosebiri de conținut, în special din punct de vedere al nivelului costurilor pe care le determină. De exemplu: calculația standard stabilește numai costuri de uzură, fără cheltuielile de desfacere; antecalculația costurilor directe determină costuri numai pe baza cheltuielilor variabile; celelalte forme ale antecalculației includ în costuri toate cheltuielile și obțin un cost complet.

Desigur că aceste deosebiri nu sînt de neglijat, indiferent de natura lor – formale sau de conținut –, dar o dezbatere documentată asupra lor se poate realiza numai după ce se prezintă, în detaliu, caracteristicile sau particularitățile metodelor la care aparțin antecalculațiile respective.

11.2. Postcalculația costurilor

Postcalculația costurilor se înfăptuiește după ce s-au desfășurat procesele economice și are ca scop elaborarea indicatorilor efectivi ai costurilor, care exprimă băneşte cheltuielile de muncă vie și materializată pentru procesele economice realizate.

Postcalculația se caracterizează prin o serie de particularități, determinate de specificul diferitelor forme ale antecalculațiilor cu care se conjugă, în vederea realizării unitare a obiectivelor de control și analiză a costurilor.

Totuși, dacă se face abstracție de aspectele strict metodologice și se accentuează deosebirile de conținut și nivel al costurilor, postcalculațiile pot fi grupate după cum urmează:

– ***postcalculații complete***, caracterizate prin determinarea unor costuri complete, corespunzătoare antecalculațiilor de proiect, de plan, normative, tarif-oră-mașină și G.P.;

– ***postcalculații parțiale***, care determină costurile efective numai pe baza anumitor cheltuieli, ca de exemplu: postcalculația costurilor directe sau variabile, care determină costurile efective numai pe baza cheltuielilor directe sau variabile, în timp ce cheltuielile fixe sau constante sînt trecute direct asupra rezultatelor financiare după ce, în prealabil, au fost colectate pe sectoare sau centre de cheltuieli;

– ***postcalculația corespunzătoare antecalculației standard*** nu stabilește costuri efective, baza deciziilor în materie o constituie costurile standard și abaterile de la acestea, determinate pe sectoare și centre de cheltuieli.

Postcalculațiile enumerate mai sus, fac obiectul unor analize și reconsiderări ample în cuprinsul următoarelor capitole, în vederea selectării elementelor valoroase care pot fi integrate într-un sistem unitar de postcalculație a costurilor.

11.3. Organizarea antecalculației și postcalculației costurilor

Prin îngemănarea celor două componente esențiale ale calculației costurilor – antecalculație și postcalculație – cu metodele de bază ale organizării sistemului informațional integrat al costurilor – „pe faze", „pe comenzi" și „globală" – acest proces informațional unic dobîndește atribute noi, reliefate prin definirea metodelor și formelor de organizare a antecalculației și postcalculației costurilor astfel:

a) organizarea antecalculației (de proiect, de plan, normativă, standard, „tarif-oră-mașină", costurilor variabile, G.P.) și a postcalculației corespunzătoare *pe faze de fabricație* și pe diferiți purtători de cheltuieli și de costuri;

b) organizarea antecalculației (de proiect, de plan, normative, standard, „tarif-oră-mașină", costurilor variabile, G.P.) și a postcalculației corespunzătoare pe diferite sectoare sau centre de cheltuieli și pe purtători de cheltuieli și de costuri reflectați *prin comenzi*;

c) organizarea *globală* a antecalculației (de proiect, de plan, normativă, standard, „tarif-oră-mașină", costurile variabile, G.P.) și a postcalculației corespunzătoare pe diferite sectoare sau centre de cheltuieli sau pe ansamblul întreprinderii și pe unicul purtător de cheltuieli și de costuri din cadrul întreprinderii sau subdiviziunilor sale tehnico-productive.

11.4. Alte forme de organizare a sistemului informațional integrat al costurilor

Avînd în vedere organele care au atribuții de elaborare a celor două categorii de indicatori ai costurilor – planificați și efectivi –, pot exista două forme de organizare a sistemului informațional al costurilor: organizarea fragmentată și organizarea integrală.

a) ***Organizarea fragmentată*** presupune desfășurarea activității pe subsisteme în cadrul unor organisme diferite ale întreprinderii și anume: antecalculația în cadrul organismului de planificare și postcalculația în cadrul organismului de contabilitate, iar controlul și analiza costurilor în cadrul unuia din aceste două organisme sau a altora (statistică).

Această formă de organizare a sistemului informațional al costurilor are avantajul că asigură un control reciproc al metodologiei și exactității datelor informaționale. În schimb, prezintă dezavantajul că slăbește exercitarea controlului costurilor, mai ales a celui operativ, deoarece fiecare dintre cele două

Scanned with OKEN Scanner

organisme (de antecalcul şi de postcalcul) are atribuţii bine stabilite în domeniul de care se ocupă, dar nici unul dintre ele nu are preocupări sistematice de control şi analiză a costurilor. Lipsa delimitării precise a activităţii de control şi analiză a costurilor duce la specializarea îngustă a personalului din cele două organisme separate; fiecare cunoaşte bine problemele şi metodologia de lucru din domeniul său, dar nu cunoaşte sau cunoaşte prea puţin problemele şi metodologia de lucru din celelalte domenii.

În măsura în care totuşi acest control se realizează, el necesită o mare circulaţie de date informaţionale între cele două organisme, care se înfăptuieşte mai mult periodic şi aproape deloc operativ.

b) ***Organizarea integrată*** a sistemului informaţional al costurilor se caracterizează prin reunirea celor trei subsisteme (antecalculaţie, postcalculaţie şi controlul împreună cu analiza costurilor) în cadrul unui singur organism, care, pe lîngă preţuri şi analize economico-financiare, include şi problemele costurilor.

Această formă de organizare este avantajoasă prin faptul că elimină neajunsurile organizării fragmentate şi creează premisele necesare analizei aprofundate a factorilor care influenţează asupra nivelului şi structurii costurilor şi asigură un control operativ şi sistematic a cheltuielilor care formează costurile.

Din punct de vedere al mărimii întreprinderii şi al distribuirii teritoriale a subunităţilor sale, sînt cunoscute tot două forme de organizare a sistemului informaţional al costurilor: organizarea centralizată şi organizarea descentralizată.

a) Forma de organizare centralizată, predomină la întreprinderile mici şi mijlocii, precum şi la cele mari situate într-un singur perimetru şi care nu au subunităţi cu gestiune economică şi contabilitate proprie separate pînă la balanţa de verificare.

b) Forma de organizare descentralizată se aplică, în general, la întreprinderile mari care au în structura lor organizatorică subunităţi cu gestiune economică şi contabilitate proprie pînă la balanţa de verificare, şi, îndeosebi subunităţi dispersate teritorial.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Partea a IV-a

FORMAREA SAU CALCULAŢIA COSTURILOR

Capitolul 12

ETAPELE ŞI FAZELE PROCESULUI COMPLEX DE FORMARE SAU CALCULAŢIE A COSTURILOR

12.1. Determinarea şi delimitarea primară a cheltuielilor întreprinderii

12.1.1. Conţinutul determinării şi delimitării primare a cheltuielilor întreprinderii

Prima etapă a procesului complex de formare sau calculaţie a costurilor, planificate şi efective, se concretizează în determinarea şi delimitarea cheltuielilor întreprinderii pe elemente primare de cheltuieli şi pe articole de calculaţie.

Prin determinarea primară a cheltuielilor întreprinderii se înţelege calculul economic de stabilire a cuantumului bănesc al consumurilor productive cantitative şi a celor care nu se bazează pe exprimări cantitative, ci numai sau direct valoric. Acest calcul îmbracă forme specifice naturii diferitelor categorii de cheltuieli la determinarea cărora contribuie.

Delimitarea primară a cheltuielilor întreprinderii constă în separarea sau gruparea acestor cheltuieli după natura sau conţinutul lor economic – pe elemente primare de cheltuieli –, precum şi pe destinaţiile lor economice şi pe articole de calculaţie, în momentul determinării primare a cheltuielilor respective şi în momentele imediat următoare, cu ajutorul documentelor primare şi centralizatoare, a diferitelor situaţii de plan şi a conturilor sintetice şi analitice de cheltuieli.

Aceste două operaţii – determinarea şi delimitarea primară a cheltuielilor întreprinderii – se desfăşoară simultan şi în strînsă interdependenţă, folosind aceeaşi purtători de date (documente, situaţii etc.).

Etapa determinării şi delimitării primare a cheltuielilor întreprinderii se realizează în ***două faze*** principale:

În ***prima fază*** se înfăptuiesc determinarea şi delimitarea primară propriu-zise ale cheltuielilor întreprinderii, cu ajutorul documentelor primare de planificare şi de efectuare a acestor cheltuieli.

În ***faza a doua*** se realizează diferite grupări, centralizări şi delimitări a cheltuielilor, prin care se continuă, se adînceşte şi se completează determinarea şi delimitarea primară propriu-zise din faza întîia, folosind, în acest scop, documente centralizatoare sau cumulative de planificare şi de efectuare a cheltuielilor întreprinderii.

În finalul acestei faze se realizează o dublă delimitare primară a cheltuielilor întreprinderii, pe cele două structuri fundamentale:

a) după natura economică a cheltuielilor – pe elemente primare de cheltuieli; şi b) pe destinaţiile economice ale cheltuielilor şi pe articole de calculaţie a costurilor. În unele cazuri cele două structuri se conjugă în cuprinsul aceleiaşi situaţii sau documente centralizatoare, iar în altele se identifică.

12.1.2. Procedee de determinare şi delimitare primară a cheltuielilor întreprinderii

Principalele procedee specifice etapei de determinare şi delimitare primară a cheltuielilor întreprinderii, a căror folosire se împleteşte cu unele procedee ale planificării şi evidenţei economice, sînt următoarele: procedeul ponderării cantităţilor cu preţurile sau tarifele; procedeul aplicării de cote procentuale asupra unor valori absolute; procedeul defalcării unor cote de cheltuieli în raport cu numărul perioadelor de gestiune; alte procedee.

12.1.2.1. Procedeul ponderării cantităţilor cu preţurile sau tarifele

Acest procedeu se foloseşte în legătură cu forma materială concretă a diferitelor cheltuieli, pentru determinarea şi delimitarea primară a consumurilor productive care au la bază exprimări măsurabile cu ajutorul unităţilor naturale sau de muncă. Procedeul respectiv constă în exprimarea bănească a consumurilor productive cantitative, prin înmulţirea acestor cantităţi cu preţurile sau tarifele corespunzătoare, rezultînd astfel cheltuielile cu materiile prime, materialele consumabile, energia şi apa, numeroasele şi diversele lucrări executate şi servicii prestate de terţ şi alte cheltuieli materiale de exploatare.

Modelul matematic, cu ajutorul căruia se pot exprima băneşte astfel de consumuri productive cantitative care revin pe o unitate de produs, lucrare, serviciu sau pe un sector – centru de cheltuieli, este prezentat prin ***formula***:

a) ***pentru o unitate dintr-un produs, lucrare, serviciu sau pe un sector – centru de cheltuieli:***

$$c_i^m = cs_{ij} \times p_j ,$$

în care:

c_i^m = cheltuieli materiale pe o unitate de produs, lucrare, serviciu sau pe un sector – centru de cheltuieli;

cs = consum specific de material, planificat sau efectiv, pe unitatea de produs, lucrare, serviciu sau pe un sector – centru de cheltuieli;

p = preţul unitar al materialului consumat;

i = felul produselor, lucrărilor, serviciilor sau al sectoarelor – centrelor de cheltuieli;

j = felul materialelor consumate.

b) ***pentru întreaga cantitate dintr-un produs, lucrare, serviciu sau pentru toate sectoarele – centrele de cheltuieli***:

$$c_{qi}^m = \sum qi \times csij \times pj ,$$

în care:

q = cantitatea obţinută dintr-un produs, lucrare, serviciu sau numărul sectoarelor – centrelor de cheltuieli.

c) ***pentru toate materialele consumate, pentru toate produsele, lucrările, serviciile, sectoarele – centrele de cheltuieli***:

$$c^m = \sum qij \times csij \times pj ,$$

deci suma consumurilor totale pe fiecare produs, lucrare, serviciu sau sectoarele – centrele de cheltuieli.

Aceste consumuri productive se consemnează în diferite documente şi situaţii de planificare, respectiv în documente primare justificative şi centralizatoare care stau la baza înregistrărilor în contabilitate a acestor cheltuieli.

În cazul ***cheltuielilor cu salariile***, pentru determinarea şi delimitarea primară a acestor cheltuieli, se consideră ca element cantitativ „timpul de muncă" exprimat în ore sau zile, precum şi cantitatea de produse, lucrări sau servicii obţinute în unitatea de timp, iar ca elemente valorice se folosesc tarifele de salarizare pe unitate de timp sau pe unitate de producţie obţinută.

Modelul matematic al determinării cheltuielilor cu salariile diferă pe categorii de personal şi după rolul acestuia în cadrul întreprinderii, precum şi în funcţie de formele de salarizare utilizate, profesiile personalului, treptele şi gradaţiile de salarizare etc., putînd fi exprimat prin următoarele formule:

a) ***pentru o unitate de produs, lucrare, serviciu sau pe un sector – centru de cheltuieli:***

$$c_i^s = t_{mij} \times t_{sj} ,$$

în care:

c_i^s = cheltuieli cu salariile pe o unitate de produs, lucrare, serviciu sau pe un sector – centru de cheltuieli;

t_m = timpul de muncă (planificat sau efectiv) pe unitatea de produs, lucrare, serviciu sau pe un sector – centru de cheltuieli;

t_s = tarif de salarii pe unitatea de timp sau pe unitatea de producţie (planificat sau efectiv);

i = felul produselor, lucrărilor, serviciilor şi ale sectoarelor sau centrelor de cheltuieli;

j = categoria de încadrare (profesia sau calificarea).

Scanned with OKEN Scanner

b) ***pentru întreaga cantitate dintr-un produs, lucrare, servicii sau pentru toate sectoarele – centrele de cheltuieli***:

$$c_{qi}^{s} = \sum qi \times t_{mij} \times t_{sij},$$

în care:

q = cantitatea de produse, lucrări, servicii obținute sau numărul sectoarelor – centrelor de cheltuieli.

c) ***pentru totalul cheltuielilor cu salariile, pentru toate produsele, lucrările, serviciile, sectoarele – centrele de cheltuieli***:

$$c^{s} = \sum qij \times tmij \times tsj,$$

deci suma cheltuielilor totale cu salariile pentru toate produsele, lucrările, sectoarele – centrele de cheltuieli.

Cheltuielile cu salariile se consemnează în documente primare specifice (bon de lucru, stat de salarii etc.), întocmite separat pe purtători de cheltuieli şi de costuri, pe sectoare sau centre de cheltuieli şi centralizat pe întreprindere.

12.1.2.2. Procedeul aplicării de cote procentuale asupra unor valori absolute

Acest procedeu se foloseşte pentru determinarea şi delimitarea primară, la nivelul sectoarelor sau centrelor de cheltuieli, a consumurilor productive care nu se bazează pe exprimări cantitative, ci se exprimă numai sau direct valoric, prin aplicarea unor cote procentuale prestabilite asupra unor valori date în cifre absolute. În acest mod se calculează amortizarea imobilizărilor corporale şi a obiectelor de inventar, partea din valoarea echipamentului de lucru suportată de întreprindere, contribuţia unităţii la asigurările sociale şi la fondul de şomaj, cota parte din cheltuielile de transport – aprovizionare aferentă materiilor şi materialelor consumate în procesul de producţie, dobînzile bancare etc.

Modelul matematic al acestui procedeu se exprimă prin diferite forme, în funcţie de felul cheltuielilor care se calculează.

Astfel, determinarea şi delimitarea primară a cheltuielilor cu amortizarea lunară a mijloacelor fixe folosite în cadrul unui sector sau centru de cheltuieli are la bază formula:

$$c^{a} = \sum \frac{\bar{v}_{1j} \; x \; N_{aj}}{100 \, x \, 12},$$

în care:

c^{a} = cheltuieli totale cu amortizarea lunară;

$\bar{v}$ = valoarea medie anuală a mijloacelor fixe amortizabile;

1 = sectoarele sau centrele de cheltuieli;

j = categoria de mijloace fixe;

N_a = norme de amortizare procentuală.

Pentru determinarea şi delimitarea primară a cheltuielilor privind contribuţia întreprinderii la asigurările sociale (la fondul de sănătate şi la fondul de şomaj), se aplică procentul stabilit prin lege asupra fondului de salarii al sectoarelor sau centrelor de cheltuieli, după formula:

$$c^{a.s.} = \sum \frac{FS_1 \times K}{100},$$

în care:

$c^{a.s.}$ = cheltuieli privind contribuţia întreprinderii la asigurări sociale;

FS = fond de salarii al fiecărui sector sau centru de cheltuieli;

K = procent legal stabilit;

1 = sectoarele sau centrele de cheltuieli.

Asemănător se determină şi celelalte cheltuieli bazate pe consumuri productive care nu se exprimă cantitativ, ci numai valoric prin aplicarea unor cote procentuale prestabilite asupra unor valori absolute.

Scanned with OKEN Scanner

12.1.2.3. Procedeul defalcării unor cote de cheltuieli în raport cu numărul perioadelor de gestiune

Există şi consumuri productive exprimate în bani, care se efectuează o singură dată într-o anumită perioadă de gestiune, dar care privesc şi trebuie să influenţeze costurile producţiei din mai multe perioade de gestiune anterioare sau posterioare efectuării lor. Aceste consumuri productive sînt cunoscute sub denumirea de „cheltuieli anticipate" şi, respectiv, „cheltuieli preliminate", din care, lunar, se defalcă cote-părţi cuvenite unor purtători de cheltuieli sau de costuri, ori unor sectoare sau centre de cheltuieli.

Această defalcare se face anterior efectuării consumurilor productive, în cazul cheltuielilor anticipate, dar în ambele cazuri cotele-părţi se stabilesc în raport cu numărul perioadelor de gestiune la care se referă cheltuielile respective.

Cota medie lunară de cheltuieli anticipate sau preliminate devenite scadente se exprimă prin formulele:

$$C^a = \sum \frac{C_1^a j}{N_p}; \quad \text{respectiv} \quad C^p = \sum \frac{C_1^p j}{N_p};$$

în care:

C^a = cota medie lunară din cheltuielile anticipate de inclus în cheltuielile lunii curente;

C^p = cota medie lunară din cheltuielile preliminate de inclus în cheltuielile lunii curente;

j = categoria de cheltuieli anticipate sau preliminate, după caz;

N_p = numărul perioadelor de gestiune pe care se eşalonează fiecare categorie de cheltuieli anticipate sau preliminate;

l = sectoarele sau centrele de cheltuieli, ori purtătorii de cheltuieli sau de costuri asupra cărora se repartizează cheltuielile devenite scadente.

În funcţie de forma materială concretă a diferitelor cheltuieli de producţie şi de desfacere, se pot folosi şi alte procedee de determinare şi delimitare primară a acestor cheltuieli pe sectoare sau centre de cheltuieli ori pe purtători de cheltuieli sau de costuri.

12.2. Colectarea primară a cheltuielilor întreprinderii

Colectarea primară a cheltuielilor se concretizează în consemnarea cheltuielilor planificate în diferite situaţii şi lucrări de planificare, sau în înregistrarea cheltuielilor efective în contabilitatea financiară şi în contabilitatea de gestiune, constituind cea de a treia fază a etapei de determinare, delimitare şi colectare primară a cheltuielilor întreprinderii.

De remarcat faptul că în vechiul sistem informaţional al costurilor, atît determinarea şi delimitarea primară, cît şi colectarea primară a cheltuielilor întreprinderii se realizează, în primul rînd şi numai, pe destinaţiile economice ale cheltuielilor şi pe articole de calculaţie a costurilor, adică pe sectoare sau centre de cheltuieli şi pe purtători de cheltuieli şi de costuri, această structură avînd rolul hotărîtor şi fiind realizată direct şi foarte exact prin contabilitate. În schimb, structura cheltuielilor după natura sau conţinutul economic al cheltuielilor – pe elemente primare de cheltuieli –, avea doar un rol secundar, ceea ce făcea ca şi realizarea ei practică să fie rezultatul unor calcule extracontabile suplimentare şi aproximative.

Spre deosebire de acea situaţie, în noul sistem informaţional integrat al costurilor se pune problema determinării şi delimitării primare a cheltuielilor întreprinderii, în primul rînd, după natura economică a cheltuielilor – pe elemente primare de cheltuieli –, alături şi chiar înaintea determinării şi delimitării, şi mai ales a colectării lor (a cheltuielilor) pe destinaţii economice şi pe articole de calculaţie.

În aceste condiţii, ambele structuri ale cheltuielilor întreprinderii – după conţinutul economic (pe elemente primare de cheltuieli) şi pe destinaţii economice şi articole de calculaţie – au fiecare rolul lor bine definit, constituind baza colectării cheltuielilor, atît în lucrările de planificare cît şi, mai ales, de înregistrare în cele două componente distincte ale contabilităţii agenţilor economici: contabilitatea financiară a cheltuielilor, după natura lor economică – pe elemente primare de cheltuieli –; şi contabilitatea de gestiune a aceloraşi cheltuieli, structurate pe destinaţiile lor economice şi pe articole de calculaţie a costurilor.

Înfăptuirea concretă a colectării cheltuielilor, în ambele structuri şi în ambele modalităţi – planificate şi efective – se va ilustra în conţinutul altor capitole distincte, următoare.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 13

CALCULAŢIA ŞI DECONTAREA COSTURILOR PRODUCŢIEI DE CIRCULAŢIE INTERNĂ

13.1. Particularităţile producţiei auxiliare şi de bază interdependente

După cum se ştie, ***producţia auxiliară*** are ca obiect următoarele categorii de activităţi

a) obţinerea de produse secundare, ca: matriţe, modele, forme, piese de schimb, scule, ambalaje, energie electrică, aburi etc., necesare producţiei de bază din secţiile de producţie, fermelor, şantierelor şi altor sectoare principale de producţie, precum şi sectorului funcţional proprii ale întreprinderii;

b) executarea de lucrări, tot pentru producţia de bază şi a celorlalte sectoare ale unităţii, cum ar fi: reparaţii la utilaje şi alte mijloace fixe, întreţinerea în stare bună de funcţionare a acestora etc;

c) prestarea de servicii, de asemenea, pentru producţia de bază şi celelalte sectoare de activitate ale unităţii, ca de exemplu transporturi.

Întreaga activitate auxiliară este destinată nevoilor interne proprii ale întreprinderii, avînd ca scop asigurarea desfăşurării normale a producţiei de bază, a activităţii sectorului funcţional şi a celorlalte sectoare ale unităţii.

Producţia auxiliară se înfăptuieşte în cadrul unor organisme auxiliare – secţii, ateliere sau sectoare auxiliare –, iar cheltuielile ocazionate de această producţie, după ce se calculează costurile ei, se repartizează (decontează) asupra producţiei de bază, sectorului funcţional şi altor sectoare ale unităţii, care au beneficiat de produsele, lucrările şi serviciile producţiei auxiliare.

Această repartizare sau decontare se realizează în două faze succesive distincte, fiecare fază cuprinzînd mai multe momente, şi anume:

a) Repartizarea, pe purtătorii de cheltuieli şi de costuri, a cheltuielilor indirecte ale secţiilor auxiliare cu producţie complexă;

b) Calculaţia şi decontarea costurilor livrărilor şi prestaţiilor reciproce dintre secţiile auxiliare de producţie;

c) Calculaţia şi decontarea costurilor producţiei auxiliare livrate sau prestaţiilor către secţiile, fermele, şantierele etc. producţiei de bază, şi celorlalte sectoare ale întreprinderii.

13.2. Repartizarea, pe purtătorii de cheltuieli şi de costuri, a cheltuielilor indirecte ale secţiilor auxiliare cu producţie complexă

Presupunînd că, în cadrul unei întreprinderi (industrială, agricolă, de construcţii-montaj sau comercială etc.) funcţionează o secţie (sau un atelier) de întreţinere şi reparaţii, în cadrul căreia se execută următoarele lucrări de reparaţii şi întreţinere permanente, individualizate prin comenzi distincte, pentru care, în cursul lunii curente, s-au planificat, respectiv, s-au efectuat cheltuielile menţionate mai jos, din care cheltuieli cu salariile directe şi accesoriile acestora (adică, inclusiv contribuţia unităţii la asigurările sociale la fondul de sănătate şi la fondul de şomaj:

	Total chelt. directe – lei –	din care: salarii şi accesorii
- Comanda nr.1 „Reparaţii capitale la utilajele secţiei principale (fermei, şantierului etc.) nr.1"	5.700.000	1.700.000
- Comanda nr.2 „Reparaţii curente la mijloacele fixe din sectorul administrativ al întreprinderii"	1.600.000	600.000
- Comanda nr.3 „Revizii tehnice periodice la instalaţiile centralei electrice proprii"	400.000	100.000
- Comanda nr.4 „Cheltuieli indirecte (comune) ale secţiei (sau atelierului) de întreţinere şi reparaţii"	6.000.000	
Total	13.700.000	2.400.000

Pe baza acestor date, se repartizează cheltuielile indirecte (comune) ale secției (sau atelierului) de întreținere și reparații, folosind drept criteriu de repartizare salariile directe și accesoriile lor identificate pe comenzile executate în cadrul acestei secții (atelier), așa cum se arată în anexa (tabelul) nr.14, de mai jos:

- în lei -

Nr. de co-menzi	Denumirea comenzilor asupra cărora se repartizează cheltuielile indirecte (comune) ale secției (atelierului) de întreținere și reparații	Salarii directe și accesorii pe comenzi	Cheltuieli indicrete (comune) de repartizat	Coef. de repar-tizare (col.3:2) (k)	Chelt. indirecte (comune) repartizate pe comenzi (col.2x4)
1.	Reparații capitale la utilajele secției principale (fermei, șantierului etc.) I	1.700.000	x	2,5	4.250.000
2.	„Reparații curente la mijloacele fixe din sectorul administrativ al întreprinderii"	600.000	x	2,5	1.500.000
3.	„Revizii tehnice periodice la instalațiile centralei electrice proprii"	100.000	x	2,5	250.000
	Total	2.400.000	6.000.000	2,5	6.000.000

$$K = \frac{600000\,\text{lei}}{2400000\,\text{lei}} = 2{,}5$$

Dacă la cheltuielile directe identificate pe comenzi se adaugă cheltuieli indirecte repartizate pe comenzi, se obține costul de secție al lucrărilor de întreținere și reparații pe comenzi, care, de fapt, este egal cu totalul cheltuielilor directe + indirecte ale fiecărei comenzi, așa cum se poate vedea în tabelul de mai jos, anexa nr.15.

Anexa nr. 15

Nr. de comenzi	Denumirea comenzilor pentru care se calculează costurile de secție	**Chelt. directe identificate**	**Chelt. indirecte repartizate**	**Total cheltuieli = costul comenzilor** (col.3+4)
1	2	3	4	5
1.	„Reparații capitale la utilajele secției principale (fermei, șantierului etc.) I"	5.700.000	4.250.000	**9.950.000**
2.	„Reparații curente la mijloacele fixe din sectorul administrtiv al întrperinderii"	1.600.000	1.500.000	**3.100.000**
3.	„Revizii tehnice periodice la instalațiile centralei electrice proprii"	400.000	250.000	**650.000**
4.	„Cheltuieli indirecte (comune) ale secției (atelierului) de întreținere și reparații"	6.000.000	-	-
	Total	**13.700.000**	**6.000.000**	**13.700.000**

13.3. Calculația și decontarea costurilor producției interdependente sau a livrărilor și prestațiilor reciproce dintre secțiile auxiliare de producție

13.3.1. Particularitățile producției interdependente și a calculației costurilor acesteia

În general, schimbul reciproc intern continuu de produse, lucrări și servicii este o parte și o formă a producției de circulație interioară, respectiv o parte a consumului productiv intern de produse, semifabricate, lucrări și servicii din producția proprie.

De exemplu: secția (atelierul) de întreținere și reparații execută lucrări proprii pentru celelalte secții (ateliere) auxiliare (pentru centrala sau uzina electrică, centrala termică, secția de transport intern etc.). La rîndul lor, fiecare dintre aceste secții livrează produse, execută lucrări sau prestează servicii pentru fiecare din celelalte secții auxiliare.

În principiu, schimbul intern, continuu de produse, lucrări și servicii este propriu secțiilor sau activităților auxiliare. Dar acest schimb poate avea loc și între secțiile auxiliare și secțiile (fermele.

Scanned with OKEN Scanner

sortimentele etc.) principale, precum şi numai între secţiile (fermele, şantierele etc.) principale de producţie ale aceleiaşi întreprinderi din unele ramuri economice.

De exemplu: soda calcinată se fabrică din carbonat de sodiu prin eliminarea apei, iar în fabricarea carbonatului de sodiu se foloseşte şi o anumită cantitate de sodă calcinată. De asemenea, producerea de energie electrică din centralele termice este condiţionată de producerea prealabilă a aburilor, iar secţia de obţinerea aburilor are nevoie de energie electrică produsă în aceeaşi unitate.

În toate aceste cazuri, calculaţia costurilor de producţie este condiţionată de cunoaşterea prealabilă şi reciprocă a costurilor produselor, lucrărilor şi serviciilor a căror obţinere este condiţionată reciproc.

Produsele, lucrările şi serviciile care se află legate între ele de un asemenea mod de obţinere şi calculaţie a costurilor, poartă denumirea convenţională de ***producţie interdependentă.***

Calculaţia şi decontarea costurilor producţiei interdependente se realizează cu ajutorul mai multor procedee.

13.3.2. Procedeele de calculaţie a costurilor producţiei interdependente

13.3.2.1. Procedeul neluării în calcul a costurilor livrărilor sau prestaţiilor reciproce

Acest procedeu constă în calcularea costurilor tuturor produselor, lucrărilor sau serviciilor condiţionate reciproc fără luarea în calcul a costurilor celorlalte produse, lucrări sau servicii dependente reciproc, cînd livrările sau prestaţiile reciproce au pondere nesemnificativă. De regulă, procedeul respectiv se aplică cu rezultate satisfăcătoare în calculaţia costurilor de proiect.

13.3.2.2. Procedeul evaluării livrărilor sau prestaţiilor reciproce la costuri prestabilite sau ipotetice

Conţinutul acestui procedeu îl constituie calcularea costurilor pentru toate produsele, lucrările sau serviciile interdependente cu luarea în calcul şi a costurilor celorlalte produse, lucrări sau servicii primite în cadrul livrărilor sau prestaţiilor reciproce, evaluate la costuri prestabilite sau ipotetice. El (procedeul) se aplică cu ocazia elaborării calculaţiei costurilor planificate.

La rîndul lor, costurile prestabilite sau ipotetice pot fi: planificate, efective din perioadele precedente sau alte costuri (comparative).

13.3.2.3. Procedeul reiterării

Reiterarea constă în efectuarea unor preluări repetate şi succesive de către secţiile primitoare a unor cote-părţi din cheltuielile secţiilor furnizoare de produse, lucrări sau servicii reciproce, care sînt proporţionale cu volumul producţiei preluate de la aceste secţii. Preluările se repetă pînă cînd influenţele reciproce devin atît de mici încît pot fi neglijate.

Principiul de bază al procedeului reiterării îl constituie faptul că evaluarea cantităţilor de producţie livrată de către o secţie celorlalte secţii, adică cheltuielile ocazionate de aceste cantităţi de producţie, reprezintă aceleaşi proporţii faţă de totalul cheltuielilor de producţie ca şi cantităţile respective de producţie faţă de totalul cantităţilor de producţie ale secţiei furnizoare.

Aceste relaţii economice se exprimă prin următoarea formulă:

$$K_{ij} = \frac{q_{ij}}{Q_i} = \frac{c_{ij}}{C_i}, \quad \text{în care:}$$

K_{ij} = ponderea cantităţii de producţie livrate de fiecare secţie furnizoare fiecărei secţii beneficiare şi ponderea cheltuielilor aferente producţiei livrate de fiecare secţie furnizoare fiecărei secţii beneficiare în totalul producţiei şi respectiv în totalul cheltuielilor secţiei furnizoare;

q_{ij} = producţia livrată de fiecare secţie furnizoare fiecărei secţii beneficiare;

Q_i = cantitatea totală de producţie a secţiei furnizoare;

c_{ij} = cheltuielile aferente producţiei livrate de fiecare secţie furnizoare fiecărei secţii beneficiare;

C_i = cheltuielile totale ale secţiei furnizoare;

i = secţia furnizoare;

j = secţii beneficiare.

Ca urmare, ponderile cantităţilor de producţie livrate se aplică asupra totalului cheltuielilor înregistrate la secţia furnizoare în faza de calculaţie a costurilor şi se determină cheltuielile aferente producţiei livrate de fiecare secţie furnizoare fiecărei secţii beneficiare, după formula: $c_{ij} = C_i \times K_{ij}$.

Scanned with OKEN Scanner

Mai trebuie precizat că, atît procedeul reiterării, cît şi celelalte procedee folosite în calculaţia costurilor producţiei interdependente, se pot aplica numai în cazul în care secţiile respective au o producţie omogenă.

De exemplu: o întreprindere (industrială, agricolă, de construcţii montaj etc.) are trei secţii auxiliare cu producţie omogenă, care îşi livrează reciproc o parte din producţia lor şi anume: centrala electrică, centrala termică şi centrala de apă.

Producţiile obţinute şi distribuite în cadrul schimburilor reciproce dintre aceste secţii, cu ponderile lor sînt cele din anexa nr.16.

Anexa nr.16

Nr. crt.	Secţiile de producţie furnizoare şi beneficiare	Producţia obţinută şi livrată		
		Cantitate	Pondere	
0	1	2	3	4
I.	**CENTRALA ELECTRICĂ** – TOTAL – din care livrat la:	45.000 kWh	**Total**	1.000
1.	Centrala termică	180 kWh	$\frac{180\,Kwh}{45000\,Kwh} =$	0,004
2.	Centrala de apă	7.200 kWh	$\frac{7200\,Kwh}{45000\,Kwh} =$	0.160
3.	Celelalte secţii, sectoare, ferme, şantiere etc. ale întreprinderii	37.620 kWh	$\frac{37620\,Kwh}{45000\,Kwh} =$	0.836
II.	**CENTRALA TERMICĂ** – TOTAL – din care livrat la :	300 (to aburi) G.cal.	**Total**	1.000
1.	Centrala electrică	15 to aburi	$\frac{15\,to}{300\,to} =$	0.050
2.	Centrala de apă	30 to aburi	$\frac{30\,to}{300\,to} =$	0.100
3.	Celelalte secţii, sectoare, ferme, şantiere etc. ale întreprinderii	255 to aburi	$\frac{255\,to}{300\,to} =$	0.850
III.	**CENTRALA DE APĂ** – TOTAL - din care livrat la:	6.000 mc	**Total**	1.000
1.	Centrala electrică	30 mc	$\frac{30\,mc}{6000\,mc} =$	0.005
2.	Centrala termică	450 mc	$\frac{450\,mc}{6000\,mc} =$	0.075
3.	Celelalte secţii, sectoare, ferme, şantiere etc. ale întreprinderii	5.520 mc	$\frac{5520\,mc}{6000\,mc} =$	0,920

Totalul cheltuielilor efectuate (sau planificate) de către aceste secţii şi înregistrate în contabilitate, respectiv în situaţiile de planificare, de la care se porneşte reiterarea sînt:

a) la centrala electrică 1.500.000 lei

b) la centrala termică 600.000 lei

c) la centrala de apă 300.000 lei

Aplicînd ponderile cantităţilor livrate asupra acestor cheltuieli, reiterarea se desfăşoară după cum urmează (vezi anexa nr.17).

Cheltuielile calculate în fiecare etapă a reiterării, aşa cum se arată în anexă (17), se înregistrează în creditul conturilor analitice de cheltuieli ale secţiilor furnizoare şi în debitul conturilor de cheltuieli ale secţiilor beneficiare, în ordinea cronologică în care au fost numerotate, astfel că prin reiterare (preluări repetate) s-a ajuns la resturi de cheltuieli neglijabile (3,78 lei; 1,12 lei; 0,75 lei), asupra cărora nu mai este cazul să se aplice reiterarea.

Scanned with OKEN Scanner

D CENTRALA ELECTRICĂ C				D CENTRALA TERMICĂ C				D CENTRALA DE APĂ C			
Total chelt I	1.500.000	1)	246.000	Total chelt	600.000	2)	90.900	Total chelt	300.000	3)	48.041
2)	30.300	4)	5.461	1)	6.000	5)	6.777	1)	240.000	6)	787
3)	3.003	7)	378	Total I	606.000	8)	113	2)	60.600	9)	35
Total II	33.303	Total		3)	45.045	Total	97.790	Total I	600.600	Total	48.870
5)	2.259			4)	133			4)	5.328		
6)	49			Total II	45.178			5)	4.518		
Total III	2.308			6)	738			Total II	9.846		
8)	37			7)	9			7)	369		
9)	2			Total III	747			8)	76		
Total IV	39			9) Total IV	33			Total III	445		
Total general (I+II+III+IV) =				Total general (I+II+III+IV) =				Total general (I+II+III)=			
=	1.525.650				651.958				610.891		
Sold final	1.283.811			Sold final	554.168			Sold final	562.021		

1) 1.500.000 x 0,004 =	6.000 lei	2) 606.000 x 0,050 =	30.300 lei	3) 600.600 x 0,005 =	3.003 lei
1.500.000 x 0,160 =	248.000 lei	606.000 x 0,100 =	60.600 lei	600.600 x 0,075 =	45.045 lei
Total	246.000 lei	Total	90.900 lei	Total	48.048 lei
4) 33.303 x 0,004 =	133 lei	5) 45.170 x 0,050 =	2.259 lei	6) 9.846 x 0,005 =	49 lei
33.303 x 0,160 =	5.328 lei	45.170 x 0,100 =	4.518 lei	9.846 x 0,075 =	738 lei
Total	5.461 lei	Total	6.777 lei	Total	787 lei
7) 2.308 x 0,004 =	9 lei	8) 747 x 0,050 =	37 lei	9) 445 x 0,005 =	2 lei
2.308 x 0,160 =	369 lei	747 x 0,100 =	76 lei	445 x 0,075 =	33 lei
Total	378 lei	Total	113 lei	Total	35 lei
Total general (1+4+7)	251.839 lei	Total general (2+5+8)	97.790 lei	Total general (3+6+9)	48.870 lei

Costul producţiei interdependente rămasă după decontările reciproce dintre secţiile auxiliare cu producţia omogenă este de:

$c_{CE} = \frac{1.283.811 \text{ lei}}{37.620 \text{ Kwh}} =$

= 34,12576 lei/Kwh

$c_{CT} = \frac{554.168 \text{ lei}}{255 \text{ G.cal.(to aburi)}} =$

= 2173,21784 lei/G.cal (to aburi)

$c_{CA} = \frac{562.021 \text{ lei}}{5520 \text{ mc}} =$

= 101,815398 lei/mc

Scanned with OKEN Scanner

13.3.2.4. Calculația și decontarea costurilor producției interdependente folosind un sistem de ecuații de gradul I cu două sau mai multe necunoscute

Pentru efectuarea decontărilor reciproce dintre secțiile auxiliare și determinarea costurilor producției livrate de aceste secții către celelalte secții sau sectoare (ferme, șantiere etc.) ale întreprinderii, se poate folosi și un sistem de ecuații matematice de gradul I cu două sau multe necunoscute, bazat pe modelul „intrări-ieșiri", care are următoarea formă:

$$Q_1c_1 = C_1 + q_{11}c_1 + q_{21}c_2 + \ldots + q_{n1}c_n$$
$$Q_2c_2 = C_2 + q_{12}c_1 + q_{22}c_2 + \ldots + q_{n2}c_n$$
$$\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots$$
$$Q_nc_n = C_n + q_{1n}c_1 + q_{2n}c_2 + \ldots + q_{nm}c_n$$

în care:

C_j = cheltuieli de producție inițiale ale secției „j";
q_{ij} = volumul serviciilor prestate sau produselor livrate de secția i către secția j;
c_{ij} = costul serviciilor prestate sau produselor livrate de secția i către secția j.

Folosind datele din exemplificările făcute la procedeul reiterării. Acest sistem de ecuații se prezintă astfel:

I $45.000\,x = 1.500.000 + 15\,y + 30\,z$
II $300\,y = 600.000 + 180\,x + 450\,z$
III $6.000\,z = 300.000 + 7.200\,x + 30\,y$

în care x, y, z reprezintă costul energiei electrice, al aburului, respectiv al apei, după efectuarea decontărilor reciproce.

Rezolvînd sistemul de ecuații de mai sus, se obțin următoarele rezultate:
x = 34,122 sau 34 lei/kWh energie electrică;
y = 2173,210 sau 2.173 lei/tonă abur sau gigacalorie;
z = 101,815 sau 102 lei/mc apă.

Comparînd aceste rezultate cu cele obținute prin reiterare, se constată următoarele:

- costul energiei electrice diferă cu (34,126 – 34,122) = -0,004 lei;
- costul energiei termice diferă cu (2173,208 – 2173,210) = = +0,002 lei;
- costul apei este identic în ambele cazuri, adică 101,815 lei/mc

Așadar, se poate afirma că rezultatele obținute prin cele două procedee – reiterarea și sistemul de ecuații) sînt identice.

13.3.2.5. Combinații de procedee bazate pe o anumită ordine de succesiune a calculelor efectuate pentru determinarea costurilor producției auxiliare interdependente

Spre deosebire de cazurile precedente, care se refereau la prestațiile sau livrările reciproce dintre secțiile auxiliare cu producție omogenă, în cazul secțiilor cu producție complexă, care execută sau livrează mai multe servicii sau produse în cadrul relațiilor reciproce, pentru calculul și decontarea costurilor producției interdependente se folosesc alte procedee sau combinații de procedee și intervin alte probleme de rezolvat.

O astfel de problemă o constituie ***stabilirea ordinii de succesiune a lucrărilor de calculație a costurilor.*** În această privință teoria și practica evidențiază faptul că la baza succesiunii lucrările de calculație a costurilor producției interdependente stau legăturile tehnologice dintre aceste secții, avînd prioritate secțiile furnizoare.

În cazul secțiilor (fermelor, șantierelor, sectoarelor etc.) principale de producție legăturile tehnologice au un caracter stabil, în timp ce la secțiile auxiliare apar și legături tehnologice întîmplătoare, care diferă de la o perioadă de gestiune la alta.

În principiu, ***ordinea de succesiune a lucrărilor de calculație a costurilor producției interdependente, din cadrul unor secții auxiliare cu legături tehnologice reciproce întîmplătoare*** este următoarea:

Scanned with OKEN Scanner

• se începe cu secţiile care nu au intrat de loc în sistemul prestaţiilor, sau livrărilor reciproce, sau cu acele secţii care sînt numai furnizoare nu şi beneficiare de prestaţii sau livrări reciproce;

• se continuă cu secţiile care au furnizat cele mai mari cantităţi de produse, lucrări sau servicii reciproce, şi au primit cele mai mici cantităţi de producţie în cadrul schimbului reciproc de activităţi;

• se termină cu secţiile care au furnizat cele mai mici cantităţi de produse, lucrări sau servicii reciproce şi au primit cele mai mari cantităţi de producţie în cadrul acestui schimb reciproc de activităţi.

Combinaţiile de procedee folosite în calculaţia şi decontarea costurilor producţiei interdependente se diferenţiază, îndeosebi, prin elementele băneşti utilizate în evaluarea acestei producţii şi care pot fi: preţuri convenţionale de evaluare şi decontare a producţiei interdependente a unor secţii, în timp ce pentru evaluarea şi decontarea producţiei interdependente a altor secţii se foloseşte costul efectiv al perioadei precedente sau costul planificat al perioadei curente.

În asemenea cazuri, costurile producţiei interdependente capătă un caracter neomogen, în sensul că aceste costuri conţin elemente de natură diferită – costuri efective, costuri planificate şi costuri convenţionale. Dar, eventualele diferenţe dintre un cost cu astfel de conţinut şi costul corespunzător real al producţiei fiecărei secţii cu producţie interdependentă se compensează reciproc.

De exemplu:

a) ***cheltuielile efectuate*** (sau planificate) ale secţiilor auxiliare cu producţie interdependentă ale căror costuri se calculează şi decontează cu ajutorul unor combinaţii de procedee, care au fost ***colectate*** înainte de a se repartiza cheltuielile indirecte (comune) ale atelierului de întreţinere şi reparaţii, sînt următoarele:

• la centrala electrică	5.530.000 lei
• la centrala de apă	3.976.000 lei
• la secţia de întreţinere şi reparaţii	12.600.000 lei
din care:	
• Comanda 1 „Reparaţii capitale la utilajele secţiei principale I"	5.700.000 lei
• Comanda 2 „Reparaţii curente la mijloacele fixe administrative"	1.600.000 lei
• Comanda 3 „Revizii tehnice periodice la instalaţiile centralei electrice"	400.000 lei
• Chelt. indirecte (comune) ale atelierului de întreţinere şi reparaţii"	4.900.000 lei

D „CENTRALA TERMICĂ" C

a) Ch.tot.	5.530.000	b) Decont.	600.000
d) Ch.revizii tehnice	650.000	e) Decont.	5.580.000
			6.180.000
Total	6.180.000		
S.f.	5.580.000		

D „CENTRALA DE APĂ" C

a) Ch.tot.	3.976.000	b) Decont.	500.000
e) Ch.energie electrică	124.000	f) Decont.	3.600.000
			4.100.000
Total	4.100.000		
S.f.	3.600.000		

D „SECŢIA DE ÎNTREŢINERE ŞI REPARAŢII" C
Comanda 1

a) Ch.tot.	5.700.000	d) Decont.	9,950,000
c) Ch.indirecte	4.250.000		
Total	9.950.000		

D „SECŢIA DE ÎNTREŢINERE ŞI REPARAŢII " C
Comanda 2

a) Ch.tot.	1.600.000	d) Decont.	3.100.000
c) Ch.indirecte	1.500.000		
Total	3.100.000		

D „SECŢIA DE ÎNTREŢINERE ŞI REPARAŢII" C
Comanda 3

a) Ch.tot.	400.000	d) Decont.	650.000
c) Ch.indirecte	250.000		
Total	650.000		

D „SECŢIA DE ÎNTREŢINERE ŞI REPARAŢII" C
Cheltuieli indirecte (comune)

a) Ch.tot.	4.900.000	c) Repartizat	6.000.000
b) Energie electrică şi apă	1.100.000		
Total	6.000.000		

Scanned with OKEN Scanner

b) ***Se decontează producția livrată de către centrala electrică și centrala de apă la secția de întreținere și reparații***, folosind ***costurile planificate*** ale energiei electrice și apei livrate, astfel:

- energie electrică livrată la secția întreținere și reparații	10.000 kWh x 60 lei	=	600.000 lei
- apă livrată la secția întreținere și reparații	10.000 buc x 50 lei	=	500.000 lei
	Total		1.100.000 lei

c) ***Se repartizează cheltuielile indirecte (comune) ale secției de întreținere și reparații*** asupra comenzilor executate în cadrul acestei secții pe baza salariilor directe și accesoriilor acestora, așa cum se arată în anexa 14 și 15 (subcapitolul 14.2.), care se înregistrează în conturile de mai sus.

d) ***Se calculează costurile lucrărilor de reparații*** executate pe baza celor trei comenzi și se decontează către secțiile (fermele, șantierele) și sectoarele ***beneficiare***, prin stabilirea totalului cheltuielilor înregistrate în conturile analitice de cheltuieli pe comenzi ale contului sintetic „Cheltuielile activităților auxiliare" și anume:

- comanda 1 „Reparații capitale la utilajele secției principale I"	9.950.000 lei
- comanda 2 „Reparații capitale la mijloacele fixe administrative"	3.100.000 lei
- comanda 3 „Revizii tehnice periodice la instalațiile centralei electrice proprie"	650.000 lei

Înregistrînd aceste sume în creditul conturilor analitice de cheltuieli ale celor trei comenzi, se obține soldarea acestor conturi, iar în debitul contului, „cheltuielile centralei electrice" se mai adaugă costul reviziilor tehnice periodice la instalațiile acestei centrale. Celelalte conturi de cheltuieli care se debitează vor apare în paginile următoare.

e) ***Se calculează și se decontează costul producției de energie electrică obținută din centrala proprie***, știind că această producție este de 100.000 kWh, din care 10.000 kWh s-a decontat în cadrul livrărilor reciproce dintre secțiile auxiliare, în valoare de 600.000 lei, după formula:

$$c_i = \frac{C_i - \Sigma C_{ij}^d}{Q_i - \Sigma Q_{ij}^d}, \quad \text{în care:}$$

c_i = costul producției secției i;
C_i = cheltuielile totale ale secției i;
C_{ij}^d = cheltuieli decontate în cadrul livrărilor sau prestațiilor reciproce;
Q_i = producția totală obținută de secția i;
Q_{ij}^d = producția decontată în cadrul livrărilor reciproce.

Înlocuind termenii din formulă cu datele cifrice corespunzătoare se obține costul efectiv pe kWh energie electrică produsă:

$$c/Kwh = \frac{6.180.000 - 600.000}{100.000 - 10.000} = \frac{5.580.000 \text{ lei}}{90.000 \text{ Kwh}} = 62 \text{ lei/Kwh energie electrică}$$

Energia electrică produsă a fost livrată către:

- secțiile principale (fermele, șantierele, sectoarele etc.) de producție în proporția cea mai mare = 79.000 kWh x 62 lei = 4.898.000 lei
- sectorul administrtiv 9.000 KWh x 62 lei = 558.000 lei
- centrala de apă 2.000 kWh x 62 lei = 124.000 lei

Total 90.000 kWh x 62 lei = 5.580.000 lei

În continuare, la fel ca la secția de întreținere și reparații și la centrala electrică, suma de 5.580.000 lei se înregistrează în creditul contului de cheltuieli al acestei centrale și astfel contul analitic respectiv se soldează. În același timp se debitează conturile de cheltuieli ale secțiilor (fermelor, șantierelor etc.) și sectoarelor beneficiare, inclusiv la centrala de apă, care interesează îndeosebi aici.

f) ***Se calculează costul apei livrate de centrala proprie și se decontează*** către secțiile (fermele, șantierele etc.) și sectoarele beneficiare, știind că producția centralei de apă este de 90.000 mc

Scanned with OKEN Scanner

$$c/mc = \frac{4.100.000 - 500.000}{90.000 - 10.000} = \frac{3.600.000 \text{ lei}}{80.000 \text{ mc}} = 45 \text{ lei/mc de apă}$$

livrată la :

- secțiile principale de producție		
	75.000 mc x 45 lei =	3.375 000 lei
- sectorul administrativ	5.000 mc x 45 lei =	225.000 lei
Total	80.000 mc x 45 lei =	3.600.000 lei

Literatura de specialitate consemnează faptul că pentru nevoile proprii ale secțiilor respective nu se evaluează și, deci, nu se ia în calculul costului acesteia, ci se deduce cantitativ din totalul producției obținute, cu excepția producției depozitabile, care se evaluează la un cost convențional.

13.4. Calculația și decontarea costurilor producției auxiliare livrate către secțiile principale și alte sectoare, ferme, șantiere ale întreprinderii

Costurile producției auxiliare livrate secțiilor principale de producție și celorlalte sectoare, ferme, șantiere etc. ale întreprinderii se calculează prin raportarea soldului fiecărui cont de cheltuieli rămas după decontările reciproce dintre secțiile auxiliare, la cantitatea de producție care face obiectul acestor livrări, după formula:

$$c_i = \frac{S_i}{Q_i},$$

în care:

c_i = costul producției secției i;
S_i = soldul contului de cheltuieli al secției i, rămas după decontările reciproce;
Q_i = cantitatea de producție a secției i livrată în afara activităților auxiliare.

Această formulă este valabilă numai pentru secțiile auxiliare cu producție omogenă, așa cum se arată în anexa nr.18. În cazul secțiilor auxiliare cu producție complexă, ca de exemplu secția întreținere și reparații, costul lucrărilor executate sau serviciilor prestate către secțiile principale de producție și alte ferme, șantiere, sectoare ale întreprinderii este egal cu totalul cheltuielilor directe și indirecte stabilite pe fiecare comandă în parte, așa cum s-au consemnat în anexa nr.15, anterioară.

Acest calcul se desfășoară în continuarea decontărilor reciproce efectuate prin reiterare, anexa nr.17.

Datele din anexa de mai jos (Anexa 18) se înregistrează, la fel ca cele precedente, în creditul conturilor de cheltuieli ale secțiilor auxiliare furnizoare și în debitul conturilor de cheltuieli ale secțiilor principale (fermelor, șantierelor etc.) și altor sectoare ale întreprinderii beneficiare.

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr.18

Nr. crt.	Secţiile furnizoare	Secţiile (fermele, şantierele etc.) beneficiare	Cantităţi livrate	Costuri	Valoare (col.3x4) - lei -
0	1	2	3	4	5
I.	CENTRALA ELECTRICĂ				
	$c = \frac{1.283.811 \text{ lei}}{37.620 \text{ Kwh}} =$			34,12576 lei/kWh	
1.		Secţia principală I	11.000 kWh		375.383
2.		Secţia principală II	12.000 kWh		409.509
3.		Secţia principală III	10.000 kWh		341.258
4.		Sectorul administrativ	4.620 kWh		157.661
5.	TOTAL (1+2+3+4+)		37.620 kWh		1.283.811
II.	CENTRALA TERMICĂ			2.173,20784 lei/to	
	$c = \frac{554.168 \text{ lei}}{255 \text{ to aburi}} =$				
1.		Secţia principală I	90 to aburi		195.589
2.		Secţia principală II	85 to aburi		184.721
3.		Secţia principală III	70 to aburi		152.124
4.		Sectorul administrativ	10 to aburi		21.732
5.	TOTAL (1+2+3+4)		255 to aburi		554.168
III	CENTRALA DE APĂ				
	$C = \frac{562.021 \text{ lei}}{5.520 \text{ mc apă}} =$			101,815398 lei/mc	
1.		Secţia principală I	1.600 mc apă		162.905
2.		Secţia principală II	1.650 mc apă		167.995
3.		Secţia principală III	1.750 mc apă		178.177
4.		Sectorul administrativ	520 mc apă		54.944
5.	TOTAL (1+2+3+4)		5.520 mc apă		562.021
IV	ATELIERUL DE ÎNTREPRINŢERE ŞI REPARAŢII				
		vezi Anexa 15			
1.		Secţia principală I			9.950.000
2.		Sectorul administrativ			3.100.000
3.		Secţia principală II			650.000
4.	TOTAL (1+2+3)				13.700.000
V.	TOTAL GENERAL I+II+III+IV				16.100.000

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 14

CRITERII ŞI PROCEDEE DE REPARTIZARE A CHELTUIELILOR DE PRODUCŢIE ŞI CIRCULAŢIE INDIRECTE

14.1. Criteriile de repartizare a cheltuielilor indirecte

14.1.1. Conţinutul, rolul şi structura criteriilor de repartizare a cheltuielilor indirecte

În general, determinarea costurilor producţiei, ca indicator stabilit prin calcul matematic, se realizează raportînd cheltuielile de producţie şi de desfacere ale întreprinderii la cantitatea de produse, lucrări sau servicii pentru care s-au planificat, respectiv, efectuat aceste cheltuieli. În acest scop, este necesar ca între cheltuielile respective şi producţia obţinută să existe o legătură cauzală, în virtutea căreia producţia ca rezultat material al procesului de muncă devine purtătoarea cheltuielilor pe care le ocazionează.

Pentru cheltuielile directe această legătură este nemijlocită, ceea ce asigură identificarea lor (a cheltuielilor) pe purtătorii de cheltuieli şi de costuri în momentul cînd se planifică sau se efectuează.

În cazul cheltuielilor indirecte, legătura dintre cheltuieli şi producţie este mijlocită de anumite elemente esenţiale, care sînt cunoscute sub denumirea de ***criterii, chei sau baze de repartizare***.

Rolul criteriilor de repartizare a cheltuielilor indirecte pot să-l îndeplinească anumite caracteristici sau parametrii tehnici ori economici identificabili pe purtătorii de cheltuieli şi de costuri în momentul apariţiei lor şi care servesc ca elemente de legătură între cheltuielile indirecte de repartizat şi purtătorii de cheltuieli şi de costuri asupra cărora urmează să fie repartizate aceste cheltuieli.

Alegerea criteriilor corespunzătoare de repartizare a diferitelor categorii de cheltuieli indirecte este o problemă deosebit de importantă, de care depinde în mare măsură justeţea calculaţiei costurilor de producţie şi nu numai.

La stabilirea criteriilor de repartizare a cheltuielilor indirecte trebuie să se aibă în vedere o serie de factori, care condiţionează folosirea uneia sau alteia dintre legăturile existente între aceste cheltuieli şi purtătorii lor de cheltuieli şi de costuri. Factorii cu influenţa hotărîtoare în această privinţă sînt: tipul producţiei (de unicate, de serie sau de masă); particularităţile tehnologiei şi ale organizării producţiei; complexitatea şi varietatea producţiei obţinute; gradul de mecanizare şi automatizare a proceselor de producţie; nivelul de organizare a muncii de evidenţă şi calcul; posibilităţile de utilizare a tehnicii moderne de calcul în domeniul costurilor etc.

De regulă, criteriile de repartizare a cheltuielilor indirecte se stabilesc pentru perioade de timp mai lungi. Dar, progresul tehnic continuu provoacă schimbări permanente în activitatea economică a întreprinderilor, care impun necesitatea perfecţionării criteriilor existente şi folosirea unor criterii noi de repartizare a cheltuielilor indirecte.

În principiu, criteriile de repartizare a cheltuielilor indirecte se structurează, după sfera lor de aplicare, în două categorii mari şi anume: criterii comune, folosite pentru repartizarea mai multor feluri de cheltuieli indirecte; şi criterii specifice, folosite pentru repartizarea numai a anumitor feluri de cheltuieli indirecte.

14.1.3. Criteriile comune sau generale de repartizare a cheltuielilor indirecte

Aceste criterii sînt folosite pentru repartizarea pe purtători de cheltuieli şi de costuri a următoarelor categorii de cheltuieli indirecte: cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor; cheltuieli comune ale secţiilor (fermelor, şantierelor, sectoarelor etc.) principale de producţie; cheltuieli generale de administraţie ale întreprinderii; cheltuieli indirecte ale unor secţii auxiliare.

a) ***Repartizarea cheltuielilor indirecte proporţional cu cantităţile de produse, lucrări sau servicii obţinute şi exprimate în unităţi de măsură naturale sau convenţionale.***

Acest criteriu realizează o legătură directă, nemijlocită între cheltuielile de repartizat şi purtătorii de cheltuieli şi de costuri asupra cărora urmează să fie repartizate. Domeniul prioritar de aplicare a acestui criteriu îl constituie întreprinderile şi secţiile (fermele, şantierele, sectoarele etc.) cu producţie omogenă care

Scanned with OKEN Scanner

poate fi exprimată într-o singură unitate de măsură naturală sau convențională. De exemplu: în producția de energie electrică și termică, în transporturi, în industria extractivă, unde se obține un singur produs (cărbune, minereu, țiței etc.); în secțiile auxiliare cu producție complexă executată pe bază de comenzi care indică precis destinația cheltuielilor ocazionate, ca întreținere și reparații etc.

b) ***Repartizarea cheltuielilor indirecte proporțional cu salariile directe, inclusiv accesoriile acestora*** (contribuția întreprinderii la asigurările sociale, la fondul de șomaj, fondul de sănătate etc.).

Pe lîngă caracterul comun sau general, acestui criteriu i se poate conferi și atributele de clasic și universal, deoarece în istoria costurilor este prezent, fără întrerupere, de multă vreme, chiar de secole, și în epoca contemporană are cea mai lungă aplicabilitate, fiind utilizat pentru repartizarea mai multor categorii de cheltuieli indirecte, și în toate ramurile economice din țara noastră și din alte țări.

Cu toate acestea, în ultimele 3-4 decenii, literatura de specialitate susține, între altele, că bazele sau criteriile clasice de repartizare a cheltuielilor indirecte, și în primul rînd salariile directe cu accesoriile lor, sînt depășite și nu mai corespund cerințelor actuale și că aceste criterii trebuie înlocuite cu alte criterii moderne, mai științific fundamentate.[20]

În același timp, se recomandă o serie de alte criterii, destul de judicios argumentate, dar pe care practica economică nu le-a asimilat pînă în prezent. Ba din contră, în practică predomină criteriile clasice cu caracter universal, precum „salariile directe cu accesoriile lor".

Acest fenomen se explică prin faptul că „salariile directe" reflectă corect gradul de participare om – mașină la realizarea produsului, reprezintă norma de producție stabilită tehnologic și constituie elementul de fundamentare, sub aspectul gradului de complexitate, a operațiilor tehnologice, a timpului de funcționare a utilajului pentru aceste operații, în funcție de gradul de calificare al muncitorilor. De aceste elemente depind, în final, atît cheltuielile cu întreținerea și funcționarea utilajelor, cît și restul cheltuielilor indirecte ale secțiilor (fermelor, șantierelor, sectoarelor) de producție și chiar cheltuielile de administrație ale întreprinderii.

Între alte criterii, literatura de specialitate acordă o atenție deosebită ***„timpului de funcționare a utilajului"***, exprimat în „ore – mașină", motivîndu-se că acest criteriu ar asigura o legătură mai bună decît „salariile directe" între cheltuielile indirecte de repartizat și produsele, lucrările sau serviciile care au generat și trebuie să suporte aceste cheltuieli.

Cauza principală a acestei situații ar constitui-o, după opinia unor specialiști, scăderea salariilor directe în totalul cheltuielilor de producție, datorită creșterii gradului de mecanizare și automatizare a procesului de muncă sub influența revoluției tehnico-științifice contemporane, precum și creșterea, în același timp, a ponderii cheltuielilor cu întreținerea și funcționarea utilajelor în totalul cheltuielilor indirecte ale secțiilor (fermelor, șantierelor, sectoarelor) de producție.

Desigur că ambele fenomene – scăderea ponderii salariilor directe și creșterea ponderii cheltuielilor cu întreținerea și funcționarea utilajelor – sînt reale și obiective și se manifestă în deplină concordanță cu legile progresului tehnico-științific contemporan. Tocmai de aceea ele (fenomenele respective) nu pot constitui cauze ale unor dificultăți cu caracter subiectiv intervenite în procesul formării costurilor și valorii produselor. Din contră, salariile directe, indiferent de ponderea lor mai mare sau mai mică în totalul cheltuielilor de producție, reflectă întregul ansamblu de relații „om – mașină – produs" și astfel asigură o repartizare echilibrată a cheltuielilor indirecte pe produse, lucrări sau servicii. Acest lucru se explică prin faptul că salariile directe reprezintă unitatea firească a doi factori ai producției care se dezvoltă în ritmuri și sensuri diferite, sub influența aceleiași revoluții tehnico-științifice contemporane. Este vorba de creșterea productivității muncii, determinată de creșterea gradului de mecanizare și automatizare a procesului de producție, creștere ce se concretizează în scăderea continuă a timpului de muncă pe unitatea de produs, al cărui ritm este mai accelerat decît ritmul creșterii salariului mediu, ca cel de al doilea termen al corelației respective. Creșterea salariului mediu se înfăptuiește prin intermediul creșterii tarifelor de salarizare a muncii, datorită ridicării neîntrerupte a nivelului calificării muncitorilor care lucrează cu utilaje din ce în ce mai perfecționate.

Întrucît omul nu poate produce bunuri materiale fără mașini-unelte, timpul de muncă al muncitorului nu poate fi rupt de timpul de funcționare al utilajului. Ca urmare, oricît de perfecționată ar fi tehnica, timpul de funcționare al utilajelor este, totodată, și timpul de muncă al muncitorului direct productiv.

În ceea ce privește creșterea ponderii cheltuielilor cu întreținerea și funcționarea utilajelor, progresul tehnico-științific determină unele mutații în structura acestor cheltuieli, făcînd să crească ponderea cheltuielilor

[20] V. M. Popescu, N. Nițulescu, D. Timaru, *Repartizarea cheltuielilor indirecte asupra prețului de cost al produselor în întreprinderile industriale*, Revista evidența contabilă, Supliment nr. 3/1968

Scanned with OKEN Scanner

ocazionate de buna funcționare a utilajelor și să scadă corespunzător ponderea cheltuielilor ocazionate de asigurarea condițiilor de muncă ale muncitorului. Dar și cu utilajele mai perfecționate tot muncitorul lucrează – și anume muncitorul cu o calificare mai înaltă –, de unde rezultă că, în ambele cazuri, organizarea și conducerea producției se referă tot la tripletul de relații reciproce „om – mașină – produs". Deci, prezența omului și în noile condiții de desfășurare a procesului de producție înseamnă, implicit, și prezența salariilor directe, ca element ce asigură o mai bună legătură între cheltuielile indirecte de repartizat și produsele, lucrările sau serviciile obținute din producție.

În consecință, se poate concluziona că sistemul de repartizare a cheltuielilor indirecte în funcție de salariile directe și accesoriile acestora, practicat în unitățile productive din țara noastră, corespunde cerințelor procesului obiectiv de formare a costurilor produselor, lucrărilor sau serviciilor obținute.

Cheltuielile de prelucrare directe sînt formate din: salariile directe, inclusiv accesoriile acestora; combustibilul și energia consumate în scopuri tehnologice și alte cheltuieli directe.

Aplicarea acestui criteriu pentru repartizarea cheltuielilor indirecte este condiționată de posibilitatea identificării directe pe purtătorii de cheltuieli și de costuri a cheltuielilor cu energia și combustibilul folosite în scopuri tehnologice. Acest lucru este încă destul de dificil sau chiar imposibil, în multe unități economice.

14.1.3. Criterii specifice de repartizare a unor cheltuieli indirecte:

a) ***Repartizarea cheltuielilor indirecte efective proporțional cu cheltuielile indirecte planificate cuprinse în costurile antecalculate ale produselor, lucrărilor sau serviciilor.***

Conținutul acestui criteriu se concretizează în suplimentarea diferenței dintre cheltuielile indirecte planificate și cele efective, stabilite la sfîrșitul perioadelor de gestiune, și se folosește mai ales în cadrul unor unități de construcții, unde cheltuielile indirecte prevăzute în devize au grad mai mare de rigurozitate în ceea ce privește delimitarea lor pe obiecte de construcții.

b) ***Repartizarea cheltuielilor cu întreținerea și funcționarea utilajelor proporțional cu orele de funcționare a mașinilor.***

În condițiile mecanizării complexe și automatizării procesului de producție, crește volumul cheltuielilor cu întreținerea și funcționarea utilajelor și se modifică raportul dintre aceste cheltuieli și cheltuielile generale ale secției (fermei, șantierului etc.). Acest fenomen a generat preocupări pentru găsirea unor criterii de repartizare a cheltuielilor cu întreținerea și funcționarea utilajelor cît mai corespunzătoare noilor condiții create. Criteriul care îndeplinește în mare măsură aceste cerințe este „ora – mașină" de funcționare.

Pentru aplicarea acestui criteriu este necesar să se asigure unele premise și anume:

- organizarea unei evidențe exacte a timpului de muncă (sau a timpului de funcționare) pe fiecare mașină sau grup de mașini și pe produse;
- organizarea evidenței analitice a cheltuielilor cu întreținerea și funcționarea utilajelor separat pe fiecare mașină sau grup de mașini.

„Ora – mașină" de funcționare este o mărime concretă care oferă posibilitatea evaluării și repartizării corecte a cheltuielilor cu întreținerea și funcționarea utilajelor, însă aplicarea acestui criteriu întîmpină dificultăți legate de următoarele aspecte:

- creșterea considerabilă a volumului de muncă pentru realizarea evidenței analitice a timpului de funcționare a utilajelor și a cheltuielilor cu întreținerea și funcționarea utilajelor;
- nu toate cheltuielile cu întreținerea și funcționarea utilajelor se pot identifica pe fiecare mașină sau grup de mașini similare. Această dificultate apare la uzinele cu un parc variat de mașini, care au valori contabile, randament, consum de combustibil și energie, precum și forțe diferite, ceea ce provoacă și o diferențiere a cheltuielilor cu întreținerea și funcționarea utilajelor de la o mașină la alta sau de la un grup de mașini la altul.

Totuși repartizarea cheltuielilor cu întreținerea și funcționarea utilajelor proporțional cu numărul orelor de funcționare a mașinilor se poate realiza la fabricile de ciment, în filaturi, în țesătorii și în alte ramuri sau întreprinderi industriale, precum și în secțiile ale căror procese de producție se desfășoară pe faze de fabricație, iar utilajele se pot împărți în grupe omogene pe respectivele faze.

Acest criteriu nu este practicabil în întreprinderile industriale cu producție simultană, cum ar fi industria clorosodică, chimia organică, industria extractivă și de prelucrare a petrolului etc., unde din aceeași materie primă și cu aceleași utilaje se obțin, concomitent, mai multe sortimente de produse finite, ceea ce nu dă

Scanned with OKEN Scanner

posibilitatea identificării timpului de prelucrare pe produs şi, ca urmare, nici cheltuielile cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor nu pot fi repartizate pe produse după orele de funcţionare a maşinilor.

Totuşi, pentru a spori posibilităţile de aplicare a criteriului „oră – maşină" de funcţionare, literatura de specialitate vorbeşte şi despre unele variante, decît forma de bază prezentată mai sus, ca de exemplu:

- varianta cu numărul orelor – maşină de funcţionare corectat cu un coeficient reprezentînd puterea maşinilor sau numărul mediu de schimburi, dacă utilajele folosite sînt variate şi de complexitate diferită sau sînt folosite în mai multe schimburi;
- varianta globală, potrivit căreia evidenţa orelor – maşină de funcţionare şi a cheltuielilor de repartizat se organizează numai la nivelul secţiilor de producţie şi nu pe fiecare maşină sau grup de maşini. Ca urmare, toate calculele se fac la nivelul secţiilor şi al produselor, nu la nivelul maşinilor sau grupelor de maşini şi al produselor;
- varianta care foloseşte orele de funcţionare a maşinilor echivalente.

c) ***Repartizarea cheltuielilor generale de administraţie ale întreprinderii proporţional cu cheltuielile de prelucrare ale secţiilor (fermelor, şantierelor, sectoarelor etc.) de producţie***

Acest criteriu asigură o repartizare corespunzătoare a cheltuielilor generale de administraţie ale întreprinderii, fapt datorită căruia are o mare răspîndire.

Cheltuielile de prelucrare ale secţiilor sînt formate din costul de secţie (fermă, şantier, sector etc.) diminuat cu cheltuielile de materii prime şi materiale directe.

d) ***Repartizarea cheltuielilor generale de administraţie ale întreprinderii proporţional cu preţul de producţie sau cu ridicata al produselor întreprinderii producătoare***

Repartizarea unor cheltuieli indirecte în funcţie de preţul de producţie sau cu ridicata este discutabilă, deoarece acest preţ cuprinde şi profitul producătorului, care diferă de la un produs la altul potrivit politicii de preţuri, precum şi faptul că acest preţ cuprinde şi cheltuielile indirecte de repartizat parte componentă ale costurilor de producţie, care, la rîndul lor, constituie baza stabilirii preţului respectiv. Această situaţie complică lucrurile şi pun la îndoială caracterul veridic al costurilor construite astfel.

e) ***Repartizarea cheltuielilor generale ale întreprinderii la întreprinderile cu activitate sezonieră sau parţial sezonieră proporţional cu volumul producţiei***

În cazul întreprinderilor cu activitate sezonieră, cheltuielile generale ale acestora din perioadele de inactivitate productivă se repartizează asupra produselor obţinute în diferite perioade ale anului proporţional cu volumul producţiei exprimat cantitativ sau valoric, la preţ cu ridicata. Exprimarea producţiei cantitativ sau valoric este în funcţie de gradul de omogenitate a acesteia, în sensul că o producţie omogenă se exprimă numai cantitativ, iar producţia variată se exprimă valoric.

f) ***Repartizarea cheltuielilor indirecte ale secţiilor (fermelor, şantierelor, sectoarelor) principale de producţie proporţional cu cantitatea de producţie conjugată (înmulţită) cu durata procesului tehnologic***

Domeniul de aplicare al acestui criteriu îl constituie producţia cu mai mulţi purtători de cheltuieli şi de costuri şi cu durate diferite ale procesului tehnologic. De exemplu, fabricile de bere, unde cheltuielile comune ale secţiilor de producţie se repartizează proporţional cu numărul hectolitrilor de bere obţinut înmulţit cu durata procesului de fabricaţie exprimat în zile, pentru fiecare calitate sau sortiment de produs.

g) ***Criterii de repartizare a cheltuielilor indirecte în cazul în care evidenţa acestor cheltuieli se ţine global, la nivelul întreprinderii***

În acest caz, repartizarea cheltuielilor indirecte se desfăşoară în două etape:

- prima etapă cuprinde cheltuielile indirecte ale întreprinderii determinate şi delimitate global, împreună cu cheltuielile indirecte ale secţiilor (fermelor, şantierelor, sectoarelor etc.) la nivelul întreprinderii, care se repartizează pe secţii (ferme, şantiere, sectoare etc.) de producţie după criterii distincte pentru fiecare element sau articol de cheltuieli;
- a doua etapă cuprinde repartizarea cheltuielilor indirecte în cadrul secţiilor (fermelor, şantierelor, sectoarelor etc.) asupra produselor, lucrărilor şi/sau serviciilor obţinute în cadrul acestor verigi organizatorice, folosindu-se criteriile de repartizare cunoscute din paginile precedente.

În cadrul primei etape, pentru repartizarea cheltuielilor indirecte de la nivelul întreprinderii către secţiile (fermele, şantierele, sectoarele etc.) de producţie, se pot folosi următoarele ***criterii de repartizare***:

- pentru repartizarea cheltuielilor cu întreţinerea şi reparaţiile curente ale utilajelor se poate folosi criteriul „ore – maşină" de funcţionare;
- cheltuielile cu amortizarea se pot repartiza după valoarea contabilă a mijloacelor fixe din dotarea secţiilor (fermelor, şantierelor, sectoarelor etc.) de producţie;

Scanned with OKEN Scanner

- cheltuielile cu energia electrică, aburul, aerul comprimat, apa, combustibilul şi alte materiale consumate pentru scopuri tehnologice şi motrice (în cazul în care aceste cheltuieli nu sînt constituite în articole de calculaţie distincte) se repartizează după puterea instalată ponderată cu numărul orelor de funcţionare a maşinilor sau după indicaţiile aparatelor de măsură, cînd există asemenea aparate;

- cheltuieli cu salariile personalului tehnic, administrativ, de conducere şi auxiliar se repartizează după numărul muncitorilor din fiecare secţie (fermă, şantier, sector etc.), iar contribuţiile unităţii la asigurările sociale, la fondul de sănătate şi la fondul de şomaj se repartizează în funcţie de totalul salariilor din fiecare secţie (fermă, şantier, sector etc.);

- cheltuielile pentru întreţinerea şi reparaţiile curente ale clădirilor şi construcţiilor se repartizează după suprafeţele clădirilor, valoarea sau volumul încăperilor;

- cheltuielile pentru iluminat şi încălzit se pot repartiza după numărul becurilor, puterea lor în waţi sau valoarea contabilă a încăperilor încălzite, respectiv iluminate;

- cheltuielile pentru chirii se repartizează după valoarea contabilă a clădirilor sau suprafeţelor închiriate;

- cheltuielile pentru protecţia muncii se repartizează după numărul personalului fiecărei secţii (fermă, şantier, sector etc.).

14.1.4. Particularităţi privind criteriile de repartizare a unor cheltuieli indirecte în agricultură

a) ***Cheltuielile cu administrarea îngrăşămintelor naturale la culturile de cîmp***. Datorită faptului că îngrăşămintele naturale fertilizează solul pentru cîteva cicluri de producţie, aceste cheltuieli trebuie incluse în costul producţiei obţinute din culturile beneficiare de fertilizările respective în cote anuale egale sau regresive, fie într-o cotă globală unică, în momentul aplicării.

Repartizarea acestor cheltuieli este diferenţiată pe grupe de culturi şi anume:

- pentru culturile viti-pomicole şi de seră, cheltuielile cu îngrăşămintele naturale se înregistrează nemijlocit pe culturi şi se eşalonează pe mai multe perioade de gestiune;

- pentru culturile de cîmp (cerealiere, legumicole etc.) aceste cheltuieli se înregistrează integral ca cheltuieli comune ale culturilor respective şi se repartizează pe culturile beneficiare de fertilizare în funcţie de suprafeţele acestora. Această modalitate de repartizare globală se datorează faptului că terenurile destinate culturilor de cîmp se fertilizează treptat cu îngrăşăminte naturale (anual cîte o parcelă din asolament), iar culturile alternează de la un an la altul în asolament, astfel încît este dificil de stabilit care cultură şi în ce măsură a beneficiat de fertilizare.

b) ***Cheltuielile indirecte cu răsadniţele*** se repartizează pe culturi în funcţie de suprafaţa ocupată de fiecare cultură în cadrul răsadniţei.

c) ***Cheltuielile privind sistemul propriu de irigaţii*** se repartizează pe culturi proporţional cu volumul apei distribuite (în m.c.) sau cu suprafaţa irigată.

14.2. Procedeele de repartizare a cheltuielilor indirecte

Principalul procedeu de repartizare a cheltuielilor indirecte, bazate pe diferite criterii prezentate mai sus, este ***procedeul suplimentării***.

Repartizarea cheltuielilor indirecte prin suplimentare se foloseşte în acele întreprinderi şi secţii (ferme, şantiere, sectoare etc.) în care se obţin mai multe produse diferite pentru care se calculează costuri distincte.

Suplimentarea este un procedeu foarte răspîndit, care se foloseşte atît pentru repartizarea cheltuielilor colectate le nivelul întreprinderii către secţiile (fermele, şantierele, sectoarele etc.), cît şi pentru repartizarea cheltuielilor de la oricare nivel al subdiviziunilor tehnico-productive (secţii, ferme, şantiere, sectoare etc.) asupra produselor, lucrărilor sau serviciilor obţinute din aceste verigi organizatorice. De asemenea, procedeul suplimentării se foloseşte şi la repartizarea cheltuielilor indirecte ale secţiilor auxiliare cu producţie complexă, precum şi pentru repartizarea cheltuielilor de transport-aprovizionare, a cheltuielilor de desfacere, a diferenţelor de preţ la produse etc.

Folosirea acestui procedeu presupune ca o parte din cheltuielile de producţie, care pot constitui criterii de repartizare a cheltuielilor indirecte, să fie determinate, delimitate şi identificate direct pe purtătorii de cheltuieli sau de costuri.

Procedeul suplimentării constă în stabilirea unor coeficienţi de suplimentare, obţinut prin raportarea totalului cheltuielilor indirecte de repartizat la mărimea totală a unui element ales convenţional care îndeplineşte rolul de criteriu, cheie sau bază de repartizare. Coeficientul astfel obţinut arată de cîte ori totalul

Scanned with OKEN Scanner

cheltuielilor de repartizat este mai mare sau mai mic față de mărimea totală a elementului ales ca bază sau criteriu de repartizare. Acest coeficient se înmulțește, apoi, cu mărimea criteriului de repartizare din cadrul fiecărui purtător de cheltuieli sau de costuri, obținîndu-se, astfel, cota-parte din totalul cheltuielilor indirecte care trebuie să fie repartizate asupra purtătorilor de cheltuieli sau de costuri respectivi.

Potrivit gradului de detaliere a operației de repartizare a cheltuielilor indirecte, procedeul suplimentar se poate aplica în patru variante și anume:

- suplimentarea prin coeficient unic;
- suplimentarea prin coeficienți diferențiați;
- suplimentarea prin coeficienți selectivi;
- suplimentarea prin cifre relative de structură.

14.2.1. Repartizarea cheltuielilor indirecte ale secției (fermei, șantierului etc.) cu ajutorul suplimentării prin coeficient unic

Această variantă se aplică în cazul în care în cadrul unei categorii de cheltuieli indirecte există mai multe articole de calculație care ar putea fi repartizate separat, dar, în realitate, această repartizare se realizează global printr-un singur coeficient de suplimentare. De exemplu, cheltuielile indirecte ale secțiilor principale de producție (fermelor, șantierelor, sectoarelor etc.), deși se structurează pe două articole de calculație: „cheltuieli cu întreținerea și funcționarea utilajelor tehnologice și mijloacelor de transport" și „cheltuieli generale ale secțiilor (fermelor, șantierelor, sectoarelor etc.) principale de producție", aceste cheltuieli se repartizează împreună, în poziție globală, folosind un singur coeficient de suplimentare, stabilit cu ajutorul formulei:

$$K_1^s = \frac{C_1^i}{B_j^r} \quad ,$$

în care:

C_1^i = totalul cheltuielilor indirecte de repartizat;

B_j^r = totalul bazei de repartizare;

1 = felul cheltuielilor de repartizat;

j = felul bazei de repartizare.

Înlocuind cu cifre, $K_1^s = \frac{33.000.000 \text{ lei}}{30.000.000 \text{ lei}} = 1{,}1$; iar prin aplicarea acestui coeficient asupra bazei de repartizare a fiecărui produs din cadrul unei secții (ferme, șantier, sector etc.) se obține repartizarea sumei de 33.000.000 lei pe cele trei produse A, B, C, știind că rolul de criteriu sau bază de repartizare îl constituie cheltuielile cu salariile directe, inclusiv contribuția unității la asigurările sociale, la fondul de sănătate și la fondul de șomaj, și anume:

- pentru produsul A 9.500.000 x 1,1 = 10.450.000 lei
- pentru produsul B 12.000.000 x 1,1 = 13.200.000 lei
- pentru produsul C 8.500.000 x 1,1 = 9.350.000 lei

Total 30.000.000 x 1,1 = 33.000.000 lei

14.2.2. Repartizarea cheltuielilor indirecte ale secției (fermei, șantierului etc.) cu ajutorul suplimentării prin coeficienți diferențiați

Varianta suplimentării prin coeficienți diferențiați constă în stabilirea și folosirea de coeficienți separați pentru fiecare grupă (articol de calculație) din cadrul unei categorii de cheltuieli indirecte, avînd aceeași bază de repartizare sau baze (criterii) diferite. De exemplu, în cadrul cheltuielilor indirecte ale secțiilor (fermelor, șantierelor, sectoarelor etc.) principale de producție se pot folosi coeficienți diferiți pentru repartizarea „cheltuielilor cu întreținerea și funcționarea utilajelor tehnologice și mijloacelor de transport" și, separat, pentru „cheltuielile generale ale secțiilor (fermelor, șantierelor, sectoarelor etc.) principale de

Scanned with OKEN Scanner

producție", luînd ca bază sau criteriu de repartizare, cheltuielile cu salariile directe, inclusiv contribuția unității la asigurările sociale, la fondul de șomaj și fond de sănătate.

$$K_{us}^{s} = \frac{C_{us}^{i}}{C_{s}^{d}} = \frac{\text{chelt. cu întreț. și funcț. utilaj. tehnologic și mijl. de transp.}}{\text{chelt. cu salariile directe + C.A.S. + fond șomaj + fond sănătate}} = \frac{24.000.000 \text{ lei}}{30.000.000 \text{ lei}} = 0,8;$$

- la produsul A	9.500.000 lei x 0,8 =	7.600.000 lei
- la produsul B	12.000.000 lei x 0,8 =	9.600.000 lei
- la produsul C	8.500.000 lei x 0,8 =	6.800.000 lei
	30.000.000 lei x 0,8 =	24.000.000 lei

Asemănător se procedează și pentru cheltuielile generale ale secției (fermei, șantierului, sectorului etc.).

$$K_{gs}^{s} = \frac{C_{gs}^{i}}{C_{s}^{d}} = \frac{\text{chelt. generale ale secției (fermei, șantierului etc.)}}{\text{chelt. cu salariile directe + C.A.S. + fond șomaj + fond sănătate}} = \frac{9.000.000 \text{ lei}}{30.000.000 \text{ lei}} = 0,3;$$

- la produsul A	9.500.000 lei x 0,3 =	2.850.000 lei
- la produsul B	12.000.000 lei x 0,3 =	3.600.000 lei
- la produsul C	8.500.000 lei x 0,3 =	2.550.000 lei
	30.000.000 lei x 0,3 =	9.000.000 lei

14.2.3. Repartizarea cheltuielilor indirecte ale secției (fermei, șantierului etc) cu ajutorul suplimentării prin coeficienți selectivi

Această variantă a suplimentării se aplică la repartizarea cheltuielilor indirecte ale secțiilor (fermelor, șantierelor, sectoarelor etc.) principale de producție asupra unor produse la a căror obținere (fabricare) secțiile contribuie diferit, în sensul că unele produse trec numai prin anumite secții, iar altele trec prin alte secții, de unde rezultă necesitatea ca fiecare produs să suporte cote-părți din cheltuielile indirecte numai ale acelor secții (ferme, șantiere, sectoare etc.) prin care au trecut produsele respective.

În exemplul care urmează se folosește un singur criteriu de repartizare – cheltuielile cu salariile directe + C.A.S. + fond de sănătate + fond șomaj –, combinat cu varianta suplimentarea prin coeficienți diferențiați, așa cum se poate vedea în anexa nr. 19, pentru trei secții în care se obțin selectiv trei produse, cu două articole de calculație.

Anexa nr. 19

Nr. crt.	EXPLICAȚII	SECȚIA:			TOTAL
		I	II	III	
0	1	2	3	4	5
I	CHELTUIELI DE REPARTIZAT TOTAL	33.000.000	50.000.000	28.000.000	111.000.000
	din care:				
1	Chelt. cu întreț. și funcț. utilaj. și mijl. transp.	24.000.000	35.000.000	21.000.000	80.000.000
2	Chelt. generale ale secției (fermei, șantier etc)	9.000.000	15.000.000	7.000.000	31.000.000
II	CRITERIUL DE REPARTIZARE TOTAL	30.000.000	50.000.000	35.000.000	115.000.000
	din care:				
1	- la produsul A	9.500.000	20.000.000	15.000.000	44.500.000
2	- la produsul B	12.000.000	-	20.000.000	32.000.000
3	- la produsul C	8.500.000	30.000.000	-	38.500.000
III	COEFICIENȚII DE REPARTIZARE – Total	1,1	1,0	0,8	-
1	Pt. ch. cu întreț. și funcț. utilaj. și mij. t. (I_1:II)	0,8	0,7	0,6	-
2	Pt. ch. g-le ale secției (fermei, șant. etc.) (I_2:II)	0,3	0,2	0,2	-
IV	CHELTUIELI REPARTIZARE – Total	33.000.000	50.000.000	28.000.000	111.000.000
	din care:				

Scanned with OKEN Scanner

1	Ch. cu întreț. și funcț. utilaj. și mijl. tr. – Total	24.000.000	35.000.000	21.000.000	80.000.000
	- la produsul A (RII_1 x III_1)	7.600.000	14.000.000	9.000.000	30.600.000
	- la produsul B (RII_2 x III_1)	9.600.000	-	12.000.000	21.600.000
	- la produsul C (RII_3 x III_1)	6.800.000	21.000.000	-	27.800.000
2	Ch. g-le. ale secției (fermei, șant. etc.) – Total	9.000.000	15.000.000	7.000.000	31.000.000
	- la produsul A (RII_1 x III_2)	2.850.000	6.000.000	3.000.000	11.850.000
	- la produsul B (RII_2 x III_2)	3.600.000	-	4.000.000	7.600.000
	- la produsul C (RII_3 x III_2)	2.550.000	9.000.000	-	11.550.000

După cum se poate constata, pe baza datelor din această anexă, de la secțiile prin care nu au trecut unele produse nu s-a repartizat cote-părți din cheltuielile indirecte ale secțiilor respective.

14.2.4. Repartizarea cheltuielilor indirecte ale secției (fermei, șantierului etc.) cu ajutorul suplimentării prin cifre relative de structură

Suplimentarea cu ajutorul cifrelor relative de structură constă în determinarea ponderii criteriului sau bazei de repartizare a fiecărui produs în totalul criteriului sau bazei de repartizare a cheltuielilor indirecte ale unei secții (ferme, șantier, sector etc.) a întreprinderii, iar coeficienții obținuți se înmulțesc cu totalul cheltuielilor de repartizat, rezultînd cotele-părți din cheltuielile indirecte ce revin fiecărui produs, pe baza formulei:

$$K_i^r = \frac{b_i^r}{B_1^r}; \qquad c_i^i = C_1^i \times K_i^r \ ,$$

unde:

K_i^r = ponderea bazei (criteriului) de repartizare a produsului, lucrării sau serviciului „i" în totalul bazei (criteriului) de repartizare a unei secții (ferme, șantier, sector etc.);

b_i^r = baza (criteriul) de repartizare a produsului, lucrării sau serviciului „i";

B_1^r = totalul bazei (criteriului) de repartizare a unei secții (ferme, șantier, sector etc.);

C_i^i = totalul cheltuielilor indirecte de repartizat ale unei secții (fermei, șantierului, sectorului etc.);

1 = felul cheltuielilor indirecte de repartizat;

c_i^i = cheltuieli indirecte repartizate produsului, lucrării sau serviciului „i".

Folosind datele de la exemplificarea coeficientului unic, rezultă următoarele:

a) ***Criteriul de repartizare***:

A = 9.500.000 lei

B = 12.000.000 lei

C = 8.500.000 lei

Total ***30.000.000*** lei

b) ***Ponderile rezultate***:

$$K_A = \frac{9.500.000 \text{ lei}}{30.000.000 \text{ lei}} = 0{,}317$$

$$K_B = \frac{12.000.000 \text{ lei}}{30.000.000 \text{ lei}} = 0{,}400$$

$$K_C = \frac{8.500.000 \text{ lei}}{30.000.000 \text{ lei}} = 0{,}283$$

Total 1,000

c) ***Cheltuieli indirecte repartizate***:

- la produsul A -	33.000.000 x 0,317 =	10.461.000 lei
- la produsul B -	33.000.000 x 0,400 =	13.200.000 lei
- la produsul C -	33.000.000 x 0,283 =	9.339.000 lei
Total	33.000.000 x 1,000 =	33.000.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

14.2.5. Repartizarea cheltuielilor indirecte în cadrul întreprinderilor cu activitate integral sau parțial sezonieră

Între mai multe categorii de întreprinderi cu activitate sezonieră se află şi fabricile de zahăr, cu o producție omogenă.

Activitatea acestor întreprinderi se desfăşoară începînd din luna septembrie şi pînă la sfîrşitul lunii decembrie, iar cînd recolta sfeclei de zahăr este bogată, campania de producție se poate prelungi pînă la începutul lunii februarie a anului următor.

În consecință, din cele 360 zile ale anului calendaristic, numai aproximativ 160 zile sînt productive, din care: 40 zile în trimestrul I; 30 zile în trimestrul III; şi 90 zile în trimestrul IV. În celelalte zile ale anului se efectuează lucrări de reparații, revizii şi igenizare a utilajelor tehnologice.

Ținînd seama de aceste particularități, în lucrările de calculație a costurilor de producție, cheltuielile indirecte se repartizează pe produse după cum urmează:

- cheltuielile indirecte efectuate (sau planificate) în perioada de producție se includ în costurile producției din perioada respectivă (curentă);
- cheltuielile indirecte ocazionate în perioadele de inactivitate productivă se consideră ca fiind cheltuieli anticipate şi se includ în costurile producției curente din perioadele de activitate productivă proporțional cu volumul producției obținute în aceste perioade.

În acest calcul, al costurilor producției de zahăr, se are în vedere şi randamentul materiei prime, care este mai mare în trimestrul IV (exemplu 14,47%) şi mai mic în trimestrul III (13,75%), şi în trimestrul I (11%).

Avînd în vedere cantitățile de materie primă (sfecla de zahăr) planificată a intra în fabricație şi de randamentul acestuia, prin calculul, s-a stabilit că producția medie zilnică de zahăr va fi de: 1.350 to. în trimestrul IV; 1.250 to. în trimestrul III; şi de 1.025 to. în trimestrul I; iar totalul producției medie anuală este de (2.000.000 : 160) = 1.250 to. Totalul cheltuielilor indirecte planificate, aferente trimestrelor, este de 800.000.000 lei, din care: 240.000.000 lei în trimestrul I, 75.000.000 lei în trimestrul II, 215.000.000 lei în trimestrul III şi 270.000.000 lei în trimestrul IV.

Pe baza acestor date, cheltuielile indirecte planificate se repartizează pe produse aşa cum se arată în anexa nr. 20, de mai jos.

Anexa nr. 20

Nr. crt.	EXPLICAȚII	TRIMESTRUL				TOTAL
		I	II	III	IV	
0	1	2	3	4	5	6
1	Producția medie de zahăr în tone	1.025	-	1.250	1.350	1.250
2	Durata campaniei de producție în zile	40	-	30	90	160
3	Producția totală în tone (R1 x R2)	41.000	-	37.500	121.500	200.000
4	Cheltuieli indirecte aferente trimestrelor -lei	240.000.000	75.000.000	215.000.000	270.000.000	800.000.000
5	Cheltuieli indirecte pe tona de produs (zahăr) în lei (R4 : R3)	-	-	-	-	40
6	Cheltuieli indirecte repartizate pe trimestru în lei (R3 x R5)	164.000.000	-	150.000.000	486.000.000	800.000.000
7	Cheltuieli indirecte trecute la cheltuieli anticipate, în lei (R4 – R6)	76.000.000	75.000.000	65.000.000	-	-

Din tabelul de mai sus, se observă că suma cheltuielilor anticipate din primele trei trimestre (76.000.000 + 75.000.000 + 65.000.000 = 216.000.000 lei) este egală cu diferența dintre cheltuielile aferente şi cele repartizate în trimestrul IV (486.000.000 – 270.000.000 = 216.000.000 lei), ceea ce confirmă ideea că între producția obținută şi cheltuielile ocazionate de această producție există o strînsă legătură indiferent de momentul cînd se efectuează aceste cheltuieli.

Calculul de mai sus se referă la repartizarea cheltuielilor indirecte planificate corespunzătoare producției planificate. Dar, în cazul în care cheltuielile indirecte efective sînt mai mari sau mai mici decît cele

Scanned with OKEN Scanner

planificate, abaterile influențează cheltuielile de producție efective ale trimestrului respectiv, micșorînd sau majorînd, după caz, costurile producției din perioada în care se constată abaterile.

14.2.6. Repartizarea cheltuielilor generale de administrație ale întreprinderii proporțional cu cheltuielile de prelucrare ale secțiilor (fermelor, șantierelor etc.) de producție

În acest caz, baza de repartizare a cheltuielilor indirecte ale întreprinderii o constituie salariile directe inclusiv accesoriile acestora plus cheltuielile indirecte repartizate pe produse, lucrări sau servicii ale secțiilor (fermelor, șantierelor, sectoarelor etc.) principale de producție, suplimentate printr-un coeficient unic pe întreprindere, așa cum se arată în anexa nr. 21, de mai jos.

Anexa nr. 21

Nr. crt.	Secțiile (fermele, șantierele, sectoarele etc.)	Produsele	BAZA DE REPARTIZARE			Chelt. generale ale întreprinderii repartizate pe secții și produse (col.5 x K)	Cantitatea de producție	Chelt. generale ale întreprinderii pe unitatea de produs (Col. 6 RIV.1.2.3 : Col. 7)
			Chelt. cu salarii directe și accesorii ale secției (fermei etc.)	Chelt indirecte ale secției (fermei etc.)repartizate pe produse	Total chelt. de prelucrare ale secției (fermei, șantier etc.)			
0	1	2	3	4	5	6	7	8
I	TURNĂTORIE	Total	30.000.000	33.000.000	63.000.000	18.900.000		
1		A	9.500.000	10.450.000	19.950.000	5.985.000		
2		B	12.000.000	13.200.000	25.200.000	7.560.000		
3		C	8.500.000	9.350.000	17.850.000	5.355.000		
II	PRELUCRĂRI	Total	50.000.000	50.000.000	100000000	30.000.000		
1		A	15.000.000	20.000.000	35.000.000	10.500.000		
2		B	10.000.000	9.000.000	19.000.000	5.700.000		
3		C	25.000.000	21.000.000	46.000.000	13.800.000		
III	MONTAJ	Total	35.000.000	28.000.000	63.000.000	18.900.000		
1		A	5.000.000	10.000.000	15.000.000	4.500.000		
2		B	10.000.000	12.000.000	22.000.000	6.600.000		
3		C	20.000.000	6.000.000	26.000.000	7.800.000		
IV	TOTAL GENERAL		115000000	111000000	226000000	67.800.000		
1		A	29.500.000	40.450.000	69.950.000	20.985.000	4000	5.246,25
2		B	32.000.000	34.200.000	66.200.000	19.860.000	3000	6.620,00
3		C	53.500.000	36.350.000	89.850.000	26.955.000	5000	5.391,00
V	CHELTUIELI GENERALE DE ADMINISTRAȚIE ALE ÎNTREP.					67.800.000		
VI	COEFICIENT DE REPARTIZARE = K = R. V : R IV =					0,3		

$$K = \frac{67.800.000 \text{ lei}}{226.000.000 \text{ lei}} = 0,3; \quad 63.000.000 \times 0,3 = 18.900.000 \text{ lei}$$

14.2.7. Repartizarea cheltuielilor de desfacere a produselor și mărfurilor

a) ***Cheltuielile de desfacere a produselor*** se repartizează pe produse proporțional cu costurile de producție ale acestora.

b) ***Cheltuielile indirecte de desfacere a mărfurilor*** se repartizează numai pe depozite, magazine de vînzare cu amănuntul, unități operative de alimentație publică etc. în funcție de salariile directe și accesoriile acestora, nu și pe feluri de mărfuri, în vederea stabilirii rentabilității activității globale a acestor unități ale întreprinderilor comerciale.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 15

PROCEDEE DE CALCULAȚIE A COSTURILOR

15.1. Natura costurilor și procedeele determinării lor

Modul de determinare a costurilor depinde de gradul de influență a diferiților factori ai activității economice, care au fost prezentați în primele capitole ale lucrării de față, ca: tehnica, tehnologia și organizarea producției; sortimentele de produse obținute sau felul lucrărilor executate și serviciilor prestate; caracterul activității economice – permanentă (continuă) sau sezonieră; durata ciclului de producție; precum și toți ceilalți factori obiectivi și subiectivi cunoscuți.

Indiferent de influența acestor factori, un lucru rămîne clar stabilit și anume: costul se determină prin raportarea cheltuielilor întreprinderii la cantitatea de produse obținute, lucrări executate sau servicii prestate într-o anumită perioadă de gestiune.

Pentru calculul costurilor, în condițiile acționării, într-un fel sau altul, a factorilor enumerați mai sus, se pot utiliza diferite ***procedee*** cum ar fi:

- procedeul diviziunii simple;
- procedeul valorii rămase;
- procedeul coeficienților de echivalență;
- procedeul cantitativ sau procedeul costului mediu al produselor simultane cu aceeaşi valoare de întrebuințare;
- alte procedee.

15.2. Procedeul diviziunii simple

În general, acest procedeu se poate aplica independent sau în diferite combinații cu celelalte procedee de determinare și delimitare a cheltuielilor și de calculație a costurilor, corespunzător particularităților procesului de producție sau a celorlalte procese economice care necesită determinarea costurilor.

În particular, procedeul diviziunii simple se aplică în mod independent în cadrul întreprinderilor, secțiilor (fermelor, șantierelor, sectoarelor etc.), atelierelor cu producție omogenă, ca de exemplu în producția de: energie electrică, zahăr, ulei, cărbune etc., după formula $c = \frac{CD + CI}{Q}$, în care: CD = cheltuieli directe; CI = cheltuieli indirecte; Q = cantitatea de produse, lucrări sau servicii pentru care se calculează costurile.

În întreprinderile, secțiile (fermele, șantierele, sectoarele etc.), atelierele cu producție complexă (eterogenă), procedeul diviziunii simple se poate aplica numai după ce, în prealabil, s-au delimitat cheltuielile directe și s-au repartizat cheltuielile indirecte pe purtătorii de cheltuieli, cu ajutorul procedeelor specifice acestor operații. În acest caz, costul se exprimă prin formula:

$$c_i = \frac{CD_i + CI_i^r}{Q_i},$$

în care:

c_i = costul produsului „i";
Cd_i = cheltuielile directe ale produsului „i";
CI_i^r = cheltuieli indirecte repartizate produsului „i".

În producția „cuplată" și „sorto-dimensională", unde nu se poate asigura delimitarea și repartizarea cheltuielilor pe purtătorii de cheltuieli cei mai apropiați de purtătorii de costuri, procedeul diviziunii simple se aplică în combinație cu celelalte procedee de calculație a costurilor.

Scanned with OKEN Scanner

15.3. Procedeul valorii rămase (sau al restului)

Preocuparea permanentă pentru realizarea unei eficienţe economice ridicate, prin valorificarea superioară a materiilor prime şi materialelor supuse prelucrării, prin exploatarea intensivă a terenurilor agricole şi prin alte măsuri economice deosebite, a determinat perfecţionarea continuă a tehnologiilor de producţie.

În aceste condiţii, din acelaşi proces tehnologic de extracţie sau de prelucrare completă a aceloraşi materii prime şi materiale, se pot obţine, concomitent sau în stadii succesive, mai multe produse. În literatura de specialitate, asemenea procedee de producţie poartă diferite denumiri, ca: producţia simultană, producţia conjugată, producţia comună, producţia concomitentă, producţia cuplată etc.

Faptul că, din acelaşi proces de producţie, prin prelucrarea aceloraşi materii prime şi materiale se obţin mai multe feluri de produse face imposibilă delimitarea cheltuielilor de producţie pentru fiecare din produsele obţinute. Ca urmare, nu este posibilă calcularea directă a costurilor acestor produse.

Pentru repartizarea pe produse a cheltuielilor de producţie efectuate în cadrul întregului proces de prelucrare, se folosesc diferite procedee bazate pe criterii convenţionale, care diferă după cum din producţia cuplată se obţin:

a) un produs principal şi unul sau mai multe produse secundare, ca de exemplu:

- extracţia ţiţeiului, din care rezultă, ca produs principal ţiţeiul şi ca produs secundar gazolina şi gazul de sondă;
- producţia fontei, din care se obţine produsul principal fonta, iar ca produse secundare rezultă zgura de furnal şi gazul de furnal;
- procesul de piroliză a benzinei, unde, pe lîngă etilenă ca produs principal, se obţin şi mai multe produse secundare, propilena, butadiena, benzenul, xilenul etc.;
- majoritatea proceselor de producţie din agricultură, unde în producţia vegetală la multe culturi se obţine un produs principal şi unul sau mai multe produse secundare. Exemplu: din cultura grîului rezultă grîu boabe ca produs principal şi paie ca produs secundar; în zootehnie, la categoria vaci pentru lapte, se consideră laptele ca produs principal, iar viţeii şi gunoiul de grajd ca produse secundare;

b) mai multe produse principale şi unul sau mai multe produse secundare;

c) mai multe produse principale, fără produse secundare.

În cazul producţiei cuplate din care rezultă un singur produs principal şi unul sau mai multe produse secundare, pentru calculul costurilor se foloseşte, de obicei, procedeul valorii rămase (procedeul restului).

Conţinutul acestui procedeu se concretizează în faptul că, pentru determinarea cheltuielilor de producţie aferente produsului principal, din totalul cheltuielilor de producţie se deduce valoarea produselor secundare stabilită convenţional, după formula:

$$C_p = C_t - (V_1 + V_2 + \ldots + V_n),$$

în care:

C_p = cheltuieli aferente produsului principal;

C_t = cheltuieli de producţie totale aferente întregii producţii (pentru: produsul principal, produsele secundare, inclusiv producţia neterminată);

V = valoarea produselor secundare calculate prin înmulţirea cantităţilor produselor respective cu preţul de decontare corespunzător.

În continuare se determină costul produsului principal prin diviziunea simplă, ca raport între cheltuielile aferente (valoarea rămasă) şi cantitatea obţinută din acest produs (Q), potrivit formulei:

$$c = \frac{C_p}{Q_p}.$$

Procedeul valorii rămase se poate aplica, cu rezultate satisfăcătoare, numai dacă există un criteriu economic corespunzător pentru determinarea valorii produselor secundare.

Majoritatea întreprinderilor, care folosesc procedeul valorii rămase, determină valoarea produselor secundare pornind de la preţul de vînzare, din care se scade profitul producătorului şi cheltuielile de desfacere.

Pentru exemplificare, se presupune că o întreprindere cu producţie cuplată obţine din procesul de producţie un produs principal „A" şi un produs secundar „a", după cum urmează:

- cantitatea de produse obţinută: produsul principal „A" = 70.000 kg şi produsul secundar „a" = 8.000 kg;

Scanned with OKEN Scanner

- cheltuielile de producţie totale = 213.640.000 lei;
- preţul de vînzare al produsului secundar = 500 lei/kg;
- profitul producătorului 5 % = 500 x 5 % = 25 lei/kg;
- cheltuielile de ambalare a produsului secundar = 20 lei/kg.

• Preţul de decontare al produsului secundar va fi:

$$P_s = p - (pr + Cd) = 500 - (25+20) = 500 - 45 = 455 \text{ lei/kg},$$

în care:

P_s = preţul de decontare al produsului secundar;
P = preţul de vînzare al produsului secundar;
pr = profitul producătorului;
Cd = cheltuielile de desfacere

• Valoarea produsului secundar va fi:

$$8.000 \text{ kg} \times 455 \text{ lei} = 3.640.000 \text{ lei}$$

• Costul produsului principal este egal cu:

$$c_p = \frac{C_t - V}{Q} = \frac{213.640.000 - 3.640.000}{70.000} = \frac{21.000.000 \text{ lei}}{70.000 \text{ kg}} = 3.000 \text{ lei/kg}$$

Pentru determinarea costului produsului principal pe articole de calculaţie, se stabileşte, mai întîi, ponderea valorii produselor secundare faţă de totalul cheltuielilor de producţie $\left(\frac{3.640.000 \text{ lei}}{213.640.000 \text{ lei}} = 0{,}01704\right)$. Apoi se înmulţeşte totalul cheltuielilor de producţie de la fiecare articol de calculaţie cu acest coeficient şi se obţine valoarea produselor secundare defalcată pe articole de calculaţie. Această valoare se scade din totalul cheltuielilor de producţie al fiecărui articol de calculaţie în parte, obţinîndu-se cheltuielile de producţie aferente produsului principal desfăşurate pe articole de calculaţie, aşa cum se arată în anexa nr. 22.

Anexa nr.22

Nr. crt.	Articolele de calculaţie	Chelt.de producţie totale (Ct)	Val.prod. secundare (Ct x 0,01704)	Chelt. aferente produsului principal (Ct – V)	Cost prod. principal pe artic.de calc. (col.4 : 70000 kg)
0	1	2	3	4	5
1	Chelt.cu materii prime şi materiale directe	100.000.000	1.704.000	98.296.000	1.450
2	Salarii şi accesorii directe	70.000.000	1.192.800	68.807.200	983
3	Chelt. cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor	20.000.000	340.800	19.659.200	281
4	Chelt. generale ale secţiei (fermei etc.)	10.000.000	170.400	9.829.600	140
5	Chelt. generale în administraţie ale întrepr.	13.640.000	232.000	13.408.000	191
	Total	213.640.000	3.640.000	210.000.000	3.000

Procedeul valorii rămase se poate aplica cu rezultate acceptabile numai dacă valoarea produselor secundare are o pondere relativ redusă (pînă la 10 %) faţă de totalul cheltuielilor de producţie. Dacă valoarea produselor secundare deţine o pondere ridicată, atunci ele (produsele secundare) trebuie considerate produse principale, cînd nu se mai poate utiliza acest procedeu.

Scanned with OKEN Scanner

15.4. Procedeul coeficienților de echivalență

15.4.1. Domeniile de aplicare și conținutul procedeului coeficienților de echivalență

În întreprinderile cu ***producție cuplată*** care fabrică mai multe produse principale fără produse secundare, costul fiecărui produs se determină cu ajutorul procedeului coeficienților de echivalență. Dacă din procesul de producție rezultă și produse secundare, din totalul cheltuielilor de producție se scade valoarea producției secundare, înainte de aplicare a acestui procedeu. Cu alte cuvinte, în aceste cazuri, se apelează la combinarea procedeului valorii rămase cu procedeul coeficienților de echivalență.

Producția cuplată din care se obțin mai multe produse principale, cu sau fără produse secundare, este frecventă într-o serie de ramuri, ca de exemplu: din procesul de concentrare a minereurilor neferoase complexe rezultă concentrate de cupru, zinc și plumb; din procesul de electroliză a apei rezultă produsele principale oxigen și hidrogen; în zootehnie, din creșterea ovinelor se obțin ca produse principale miei, lînă și lapte etc.

Procedeul coeficienților de echivalență se folosește și pentru calculul costurilor la întreprinderile cu *„producția sorto-dimensională"* (producție pe sortimente, dimensiuni și calități) sau *„producția tipo-dimensională"*.

Această producție se caracterizează prin faptul că din materia primă supusă prelucrării se obțin produse într-o gamă foarte largă de sortimente, tipuri, dimensiuni și calități. Procesele tehnologice sînt relativ simple și bine delimitate, de cele mai multe ori desfășurîndu-se pe faze sau stadii de fabricație.

De exemplu, ***în industria lemnului***, din buștenii secționați se obțin mai multe sortimente de cherestea, ca: dulapi, grinzi, șipci, căpriori etc. și fiecare dintre acestea într-o multitudine de dimensiuni (lungimi, lățimi, grosimi). La rîndul său același sortiment și dimensiune de cherestea se poate diferenția și pe calități și, în consecință, pe prețuri diferite.

Exemple asemănătoare se întîlnesc și în producția de ***sticlă, de mase plastice, de cărbune, de rulmenți, de faianță etc***. În aceste ramuri de producție numărul de sortimente, tipuri, dimensiuni și calități poate varia de la cîteva zeci pînă la sute sau chiar mii.

Spre deosebire de producția cuplată, unde nu se pot calcula direct costurile, în producția sorto-dimensională acest lucru ar fi posibil într-o oarecare măsură, deoarece fiecare sortiment sau dimensiune se obține într-un proces de prelucrare bine delimitat, ceea ce asigură delimitarea cheltuielilor directe pe produse (pe baza normelor de consum, a normelor de timp, a prețurilor, tarifelor de salarizare etc. și a cheltuielilor indirecte, prin utilizarea procedeelor corespunzătoare.

Dacă numărul sortimentelor, tipurilor, dimensiunilor și calităților este mare, în acest caz, posibilitatea delimitării cheltuielilor pe purtătorii de cheltuieli este redusă, pentru că necesită un volum mare de muncă, iar dacă sortimentele nu se deosebesc între ele decît prin dimensiuni, modele etc., gradul de convenționalitate crește.

Nevoia practică de simplificare a lucrărilor de evidență și de calculație a costurilor a determinat aplicarea unor procedee bazate pe calcule convenționale.

Astfel, cu ajutorul coeficienților de echivalență, gama variată de sortimente, tipuri, dimensiuni, calitate etc. de produse se transformă și se reduce la unul sau cîteva produse convenționale sau echivalente. La rîndul lor, cheltuielile de producție se colectează global și anume: în producția sorto-dimensională pînă la faza de dispersare (difuzare) a materiei prime prelucrate în componența diferitelor sortimente, tipuri, dimensiuni etc. de produse, iar în producția cuplată pînă la obținerea produselor finite.

Cheltuielile de producție colectate global, pe purtătorii de cheltuieli intermediari globali (materia primă supusă prelucrării) se repartizează pe diferite sortimente, tipuri, dimensiuni, calități etc. de produse cu ajutorul coeficienților de echivalență.

La alegerea criteriilor pe baza cărora se construiește sistemul coeficienților de echivalență, se urmărește ca scara coeficienților de echivalență să reflecte scara cheltuielilor de producție, deoarece numai în acest fel se va putea reduce gradul de convenționalitate în calcularea costurilor de producție.

Pentru îndeplinirea acestui deziderat, procedeul coeficienților de echivalență se poate aplica în trei variante:

- **coeficienți de echivalență simpli;**
- **coeficienți de echivalență complecși;**
- **coeficienți de echivalență agregați.**

Scanned with OKEN Scanner

15.4.2. Varianta coeficienților de echivalență simpli

Această variantă constă în exprimarea producției eterogene (diferite sorturi, tipuri, dimensiuni etc.) printr-o unitate de măsură convențională și calcularea costului pentru această unitate prin raportarea cheltuielilor de producție (totale sau pe articole de calculație) la volumul producției convenționale. Apoi, înmulțirea costului unității convenționale cu coeficientul de echivalență stabilit pentru fiecare sort, tip, dimensiune etc. se obține costul pe unitatea de produs naturală.

Pentru stabilirea coeficienților de echivalență simpli se pot folosi diferite criterii de echivalare a producției, cum ar fi: cantitatea de materie primă consumată; valoarea materiilor prime; greutatea moleculară a substanțelor (produselor) obținute; volumul, suprafața, timpul de muncă, prețul de vînzare al fiecărui sort, tip, dimensiune etc. în parte, precum și alți parametri tehnico-economici specifici diferitelor ramuri de producție sau produse.

Calculul costurilor cu ajutorul coeficienților de echivalență simpli se desfășoară în următoarele ***etape***:

1. – se alege un criteriu (un parametru tehnico-economic) cu ajutorul căruia se apreciază că se poate realiza o diferențiere a coeficienților de echivalență care să corespundă diferențierii cheltuielilor de producție pe fiecare sort, tip, dimensiune etc.;

2. – se alege produsul, sortul sau dimensiunea cea mai reprezentativă dintre cele obținute, care îndeplinește rolul de produs etalon și bază de calcul;

3. – se calculează coeficienții de echivalență simpli, prin raportarea mărimii criteriului (parametrului) de echivalare corespunzător fiecărui produs, sort sau dimensiune la mărimea criteriului corespunzător produsului etalon.

De exemplu, se presupune că la o întreprindere cu producție cuplată care fabrică din aceeași materie primă „n" produse (A_1, A_2, ..., A_n), fiecare produs în cantități diferite (Q_1, Q_2, ..., Q_n), se alege ca produs etalon produsul „i" și pentru stabilirea coeficienților de echivalență se folosește caracteristica „G" (greutatea produsului finit), coeficienții simpli de echivalență „E" pentru fiecare produs vor fi:

$$E_1 = \frac{G_1}{G_i};\quad E_2 = \frac{G_2}{G_i};\quad ...;\quad E_i = \frac{G_i}{G_i} = 1;\quad ...;\quad E_n = \frac{G_n}{G_i};$$

4. – se exprimă întreaga producție obținută în unități echivalente (unități convenționale) prin înmulțirea cantităților obținute din fiecare produs, sortiment, tip, dimensiune (Q) cu coeficienții de echivalență respectivi, după formula:

$$Q_{uc} = \sum_{i=1}^{n} Q_i E_i = Q_1 E_1 + ... + Q_n E_n$$

5. – se calculează costul unei unități echivalente (c_{uc}), prin raportarea totalului cheltuielilor de producție (directe și indirecte) la cantitatea echivalentă de producție obținută (ca și în cazul diviziunii simple), după formula:

$$c_{uc} = \frac{CD + CI}{Q_{uc}}$$

6. – se calculează costul pe unitatea naturală a fiecărui produs, sort, dimensiune etc., prin înmulțirea costului unității convenționale cu coeficienții de echivalență simple corespunzători, după formula: $c_{pi} = c_{uc} \times E_i$;

Exemplu: se presupune că o secție de producție fabrică ambalaje din mase plastice și anume trei tipuri de cutii, pentru care se cunosc datele informaționale din anexa nr.23, pe baza cărora s-au calculat deja coeficienții de echivalență și producția obținută exprimată în unități echivalente.

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr.23

Produsele	Cantitatea de produse în unităţi naturale (buc)	Consum specific de materii prime (kg)	Coeficienţii de echivalenţă simpli	Cantitatea de produse în unităţi echivalente (col.1x3)	Timpul de muncă pe unitate de produs (minute)
0	1	2	3	4	5
A_1	200.000	0,400	$E_1 = \frac{G_1}{G_1} = \frac{0,400}{0,400} = 1;$	200.000	15
A_2	160.000	0,240	$E_2 = \frac{G_2}{G_1} = \frac{0,240}{0,400} = 0,6;$	96.000	13
A_3	40.000	0,320	$E_3 = \frac{G_3}{G_1} = \frac{0,320}{0,400} = 0,8;$	32.000	14
TOTAL	x	x	x	328.000	-

Totalul cheltuielilor de producţie pentru aceste produse este de 36.080.000 lei, pe baza cărora se calculează costul pe unitatea de producţie echivalentă (c_{ue}), astfel:

$$c_{ue} = \frac{36.080.000\,\text{lei}}{328.000\,\text{ue}} = 110\,\text{lei/ue}$$

În final, se calculează costurile pe unităţile naturale de produse şi valoarea acestora, în anexa nr.24.

Anexa nr.24

Produ-sele	Costul unităţii echivalente (lei)	Coeficienţii de echivalenţă	Costul pe unitatea de produs naturală (col.1x2)	Cantitatea de produse în unităţi naturale (buc)	Costul total al produselor (col.3x4) (lei)
0	1	2	3	4	5
A_1	110	1,00	110 =	200.000	22.000.000
A_2	110	0,60	66=	160.000	10.560.000
A_3	110	0,80	88=	40.000	3.520.000
TOTAL	**x**	**x**	**x**	**x**	**36.080.000**

Varianta coeficienţilor de echivalenţă simpli prezintă un grad ridicat de convenţionalitate, deoarece coeficienţii de echivalenţă se determină pe baza unui singur criteriu sau parametru tehnico-economic de echivalare, în timp ce cheltuielile ocazionate de obţinerea diferitelor sortimente, tipuri, dimensiuni etc. de produse se diferenţiază în funcţie de mai mulţi factori, care trebuie avuţi în vedere la aplicarea acestui procedeu. De exemplu, cheltuielile cu fabricarea diferitelor tipuri de ambalaje din mase plastice (de mai sus) se diferenţiază nu numai în funcţie de cheltuielile cu materiile prime, ci şi în funcţie de complexitatea şi particularităţile acestor ambalaje. De asemenea, va trebui avute în vedere şi modul de diferenţiere a celorlalte categorii de cheltuieli (cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor tehnologice şi mijloacelor de transport ale secţiei (fermei, şantierului, sectorului etc.), cheltuieli generale ale secţiei (fermei etc.) etc.

Această cerinţă este parţial realizată în cadrul variantei coeficienţilor de echivalenţă complecşi.

15.4.3. Varianta coeficienţilor de echivalenţă complecşi

Această variantă se caracterizează prin faptul că stabileşte coeficienţi de echivalenţă pe baza a două sau mai multe criterii de echivalare conjugate între ele.

Utilizînd datele din exemplul anterior, coeficienţii de echivalenţă complecşi (E') se determină pe baza consumurilor specifice (G) şi a timpilor de muncă (T) corespunzători, aşa cum se arată în anexa nr.25.

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr.25

Produsele	Cantit.de produse în unităţi naturale (buc)	Criterii de echivalare		Coeficienţii de echivalenţă complecşi			Cantitate de produse în unităţi echivalente (col.1x6)
		Consum specific de mat. prime G (Kg)	Timp de muncă pe unit.de produs T (minute)	Formula	Calcul	Rezultat	
0	1	2	3	4	5	5	6
A_1	200.000	0.400	15	$E_1' = \frac{G_1}{G_1} x \frac{T_1}{T_1} = \frac{0,400}{0,400} x \frac{15}{15}$		1,00	200.000
A_2	160.000	0,240	13	$E_2' = \frac{G_2}{G_1} x \frac{T_2}{T_1} = \frac{0,240}{0,400} x \frac{13}{15}$		0,52	83.200
A_3	40.000	0,320	14	$E_3' = \frac{G_3}{G_1} x \frac{T_3}{T_1} = \frac{0,320}{0,400} x \frac{14}{15}$		0,75	30.000
TOTAL		x	x	x	x	x	313.200

Costul pe unitatea echivalentă (uc) este de:

$$c_{ue} = \frac{36.080.000 \text{ lei}}{313.200 \text{ uc}} = 115,20 \text{ lei/ue}$$

În continuare, se calculează costurile pe unităţile de produse naturale şi valoarea acestora, în anexa nr.26, de mai jos.

Anexa nr.26

Produsele	Costul unităţii echivalente (lei)	Coeficienţii de echivalenţă	Costurile pe unităţi de produse naturale (col.1x2)	Cantitate de produse în unităţi naturale (buc)	Costul total (valoarea) produselor (col.3x4) (lei)
0	1	2	3	4	5
A_1	115,20	1,00	115,20	200.000	23.040.000
A_2	115,20	0,52	59,90	160.000	9.584.000
A_3	115,20	0,75	86,40	40.000	3.456.000
TOTAL	x	x	x	x	**36.080.000**

Atît în cazul coeficienţilor de echivalenţă simpli, cît şi în cazul coeficienţilor de echivalenţă complecşi, costul unităţii convenţionale (echivalente) este influenţat de modificarea ponderii diferitelor sorturi, tipuri, dimensiuni etc. de produse, chiar şi în cazul cînd cheltuielile de producţie nu au suferit vre-o schimbare. Această situaţie face ca nici coeficienţii de echivalenţă complecşi să nu asigure un suficient grad de exactitate în determinarea costurilor producţiei sortodimensionale şi a celei cuplate. De aceea, literatura de specialitate recomandă folosirea variantei coeficienţilor de echivalenţă agregaţi.

15.4.4. Varianta coeficienţilor de echivalenţă agregaţi

Potrivit acestei variante se asigură o diferenţiere a coeficienţilor de echivalenţă corespunzătoare diferenţierii tuturor categoriilor de cheltuieli, prin calcularea coeficienţilor agregaţi sub forma unei medii ponderate, astfel:

1. Se stabilesc coeficienţii de echivalenţă simplii pentru fiecare articol de calculaţie în parte, pe baza unor criterii care să asigure o diferenţiere a acestor coeficienţi cît mai corespunzătoare diferenţierii cheltuielilor de producţie.

În cazul cheltuielilor directe, criteriile pentru stabilirea coeficienţilor de echivalenţă simplii sînt, de regulă, unele elemente cantitative, ca de exemplu: consumul specific de materii prime, timpul de lucru pe unitatea de produs, numărul orelor de funcţionare a utilajelor pe unitatea de produs etc.

Pentru cheltuielile indirecte ale secţiilor (fermelor, şantierelor, sectoarelor etc.) şi cheltuielile generale de administraţie ale întreprinderii se folosesc aceeaşi coeficienţi de echivalenţă simplii – stabiliţi pentru articolele de calculaţie constituite din cheltuieli directe – în funcţie de care s-a ales criteriul de repartizare a cheltuielilor indirecte respective. De pildă, în cazul în care cheltuielile cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor tehnologice şi mijloacelor de transport ale secţiei (fermei, şantierului, sectorului etc.) se repartizează pe produse proporţional cu salariile directe şi accesoriile acestora, se folosesc coeficienţi de echivalenţă simpli determinaţi pentru salariile directe; dacă cheltuielile generale de administraţie ale întreprinderii se repartizează

Scanned with OKEN Scanner

pe produse proporţional cu costul de secţie (fermă, şantier, sector etc.), se utilizează media coeficienţilor de echivalenţă simpli stabiliţi pentru cheltuielile cu materiile prime directe, salariile directe, cheltuielile cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor tehnologice şi mijloacelor de transport şi cheltuielile generale ale secţiei (fermei, şantierului etc.).

Folosind datele din exemplele precedente (varianta 1 şi 2), se presupune că se aleg următoarele criterii de echivalare:

Anexa nr. 27

Nr. crt.	Articolele de calculaţie	Criteriul de echivalare	U/M	Mărimea criteriului		
				A_1	A_2	A_3
1.	Materii prime şi materiale directe	Consum specific de materii prime	kg/buc	0,400	0,240	0,320
2.	Salarii şi accesorii directe	Timp de muncă	minute/buc	15	13	14
3.	Chelt.cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor secţiei (fermei etc.)	Ore funcţionare utilaje	minute/buc	14	10	7
4.	Chelt. generale ale secţiei (fermei,şantierului etc.)	Total chelt. directe	-	-	-	-
5.	Chelt. generale de administraţie ale întreprinderii	Total chelt. directe + chelt. cu întreţ. şi funcţionarea utilajelor	-	-	-	-

Dacă produsul A_1 este considerat produs etalon, coeficienţii de echivalenţă simpli se calculează aşa cum se arată în anexa nr.28.

Anexa nr.28

Nr. crt.	Articole de calculaţie	Coeficienţi de echivalenţă simpli		
		E_1	E_2	E_3
1.	Materii prime şi materiale directe	$\frac{0,400}{0,400}=1$	$\frac{0,240}{0,400}=0,60$	$\frac{0,320}{0,400}=0,800$
2.	Salarii şi accesorii directe	$\frac{15}{15}=1$	$\frac{13}{15}=0,867$	$\frac{14}{15}=0,933$
3.	Chelt.cu întreţ.şi funcţ.utilajelor şi mijloacelor de transport ale secţiei etc.	$\frac{14}{14}=1$	$\frac{10}{14}=0714$	$\frac{7}{14}=0,500$
4.	Chelt.generale ale secţiei (fermei, şantierului etc.)	$\frac{1+1}{2}=1$	$\frac{0,6+0,687}{2}=0,743$	$\frac{0,8+0,933}{2}=0,866$
5.	Chelt.generale de administraţie ale întrepr.	$\frac{1+1+1}{3}=1$	$\frac{0,6+0,867+0,714}{3}=0,727$	$\frac{0,8+0,933+0,500}{3}=0,744$

2. Pentru fiecare articol de calculaţie se determină ***coeficienţii de echivalenţă complecşi***, prin ponderarea coeficienţilor de echivalenţă simpli cu greutatea specifică a fiecărui articol de calculaţie în totalul cheltuielilor de producţie.

3. Se determină ***coeficienţii de echivalenţă agregate***, prin însumarea coeficienţilor de echivalenţă complecşi ai fiecărui sortiment, tip sau dimensiune de produse, după cum se poate vedea în anexa nr.29.

Anexa nr.29

Nr. crt.	Articole de calculaţie	Chelt.de prod.		Coeficienţi de echivalenţă simpli			Coefic.de echivalenţă complecşi		
		Total	Greutate specifică	E_1	E_2	E_3	E'_1	E'_2	E'_3
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	Materii prime directe	15.875.200	0,44	1	0,600	0,800	0,440	0,264	0,352
2.	Salarii directe	4.690.400	0,13	1	0,867	0,933	0,130	0,112	0,121
3.	Chelt.cu întreţi.şi funcţionarea utilajelor	6.133.600	0,17	1	0,714	0,500	0,170	0,121	0,085
4.	Ghelt.generale ale secţiei	4.329.600	0,12	1	0,743	0,866	0,120	0,089	0,104
5.	Chelt.generale de adeministraţie a într.	5.021.200	0,14	1	0,727	0,744	0,140	0,102	0,104
6.	Total chelt.de prod.	36.080.000	1,00	-	-	-	-	-	-
7.	Coefic.de echiv.agregaţi	-	-	-	-	-	1,000	0,688	0,766

Scanned with OKEN Scanner

Se transformă, apoi, producţia obţinută din unităţi naturale în unităţi convenţionale şi se calculează costul unităţii convenţionale, ca în anexa nr.30.

Anexa nr.30

Produ-sele	Cantităţi de produse în unităţi naturale (buc)	Coeficienţi de echivalenţă agregaţi	Cantitate de produse în unităţi echivalente (col.1x2)	Totalul cheltuielilor în lei	Costul unităţii echivalente (col.4:3)
0	1	2	3	4	5
A_1	200.000	1,000	200.000		
A_2	160.000	0,688	110.080		
A_3	40.000	0,766	30.640		
Total	**x**	**x**	**340.720**	**36.080.000**	**1,058934**

Pe baza costului unităţii echivalente şi a coeficienţilor de echivalenţă agregaţi, se calculează costurile pe unităţi naturale ale produselor şi valoarea totală a acestora. (Vezi anexa nr.31).

Anexa nr.31

Produ-sele	Costul unităţii echivalente	Coeficienţii de echivalenţă agregaţi	Costul unităţii naturale (col.1x2) lei	Cantitate de produse în unitate naturală (buc)	Costul total (valoarea) produselor (col.3x4)
A_1	1.058.934	1,000	1,06	200.000	21.200.000
A_2	1.058.934	0,688	0,73	160.000	11.680.000
A_3	1.058.934	0,766	0,80	40.000	3.200.000
Total	**x**	**x**	**x**	**x**	**36.080.000**

Prin aplicarea variantei coeficienţilor de echivalenţă agregaţi se obţin rezultate mai precise, decît în celelalte variante, în ce priveşte costul unităţii convenţionale şi costurile fiecărui sortiment, tip, dimensiune etc. de produse.

Dacă profilul de producţie nu se schimbă, coeficienţii de echivalenţă pot fi utilizaţi o perioadă mai îndelungată, ceea ce permite compararea datelor şi observarea evoluţiei costului diferitelor produse, în mod operativ.

Varianta coeficienţilor de echivalenţă agregaţi asigură o diferenţiere corespunzătoare a costurilor pe sortimente, dimensiuni, tipuri etc. de produse, dar deformează structura cheltuielilor pe articole de calculaţie, mai ales atunci cînd ponderea coeficienţilor de echivalenţă simpli se stabileşte cu structura cheltuielilor pe întreprindere şi dacă această structură diferă de structura cheltuielilor corespunzătoare produsului etalon.

Dacă se compară costurile şi profitul obţinute în cadrul celor trei variante ale procedeului coeficienţilor de echivalenţă se obţin rezultatele reflectate în anexa nr.32.

Analizînd datele din această anexă, se observă că, în funcţie de varianta folosită, costurile şi rentabilitatea diferă pe sortimente, tipuri, dimensiuni etc. de produse de la o variantă la alta, oferind informaţii utile conducerii pentru luarea deciziilor. Este adevărat că precizia informaţiilor creşte proporţional cu creşterea volumului de muncă cerut de variantele coeficienţilor de echivalenţă complecşi şi, mai ales, agregaţi, faţă de cei simpli, dar rezultatele economico-financiare justifică acest efort.

Scanned with OKEN Scanner

SITUAȚIA COMPARATIVĂ

a costurilor şi rezultatelor financiare pe produse calculate prin cele trei variante ale coeficienților de echivalență (simplii, complecşi şi agregați)

Anexa nr.32

Produ-sele	Cantități de produse în unități naturale (buc)	Preț de vînzare		Costuri			Cheltuieli			Profit		
		unitar	valoare	Varianta coeficienți			Varianta coeficienți			Varianta coeficienți		
			(col.1x2)	simplii	complecşi	agregați	simpli (col.1x4)	complecşi (col.1x5)	agregați (col.1x6)	simpli (col.3-7)	complecşi (col.3-8)	agregați (col.3-9)
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
A_1	200.000	150	30.000.000	110	115,20	106,00	22.000.000	23.040.000	21.200.000	8.000.000	6.960.000	8.800.000
A_2	160.000	100	16.000.000	66	59,90	73,00	10.560.000	9.584.000	11.680.000	5.440.000	6.416.000	4.320.000
A_3	40.000	120	4.800.000	88	88,40	80,00	3.520.000	3.456.000	3.200.000	1.280.000	1.344.000	1.000.000
Total	x	x	50.800.000	x	x	x	36.080.000	36.080.000	36.080.000	14.720.000	14.720.000	14.720.000

Scanned with OKEN Scanner

15.5. Particularităţi privind determinarea costurilor de achiziţie şi de desfacere a bunurilor

Conţinutul şi structura costurilor de achiziţie şi de desfacere diferă, în anumite privinţe, faţă de costurile de producţie, ceea ce impune şi unele particularităţi ale metodologiei determinării acestor costuri.

Aceste diferenţieri şi particularităţi se nuanţează în funcţie de caracteristicile celor două procese economice generatoare de costuri – aprovizionarea (achiziţionarea) şi desfacerea de bunuri materiale –, precum şi ţinînd seama de natura elementelor patrimoniale (bunurilor) pentru care se determină costurile de achiziţie – imobilizări şi stocuri sau rezerve pentru producţie –, respectiv, costurile de desfacere – pentru produse şi mărfuri.

15.5.1. Determinarea costurilor de achiziţie

Conţinutul, structura şi metodologia determinării costurilor de achiziţie se diferenţiază pe categorii de bunuri materiale achiziţionate: mijloace fixe, materii prime şi materiale consumabile, obiecte de inventar, baracamente şi amenajări provizorii, mărfuri şi ambalaje.

a) Pentru ***mijloacele fixe*** achiziţionate costul lor se stabileşte prin simpla însumare a preţului (valorii) de cumpărare, din factura furnizorului, cu cheltuielile de transport-aprovizionare şi punerea în funcţiune a fiecărui mijloc fix individual. Acest cost de achiziţie reprezintă valoarea de intrare sau valoarea contabilă (costul istoric) al mijloacelor fixe respective, alături de: valoarea de utilitate, în cazul donaţiilor, aportului în natură la capitalul social; costul de producţie al investiţiilor etc.

b) Pentru ***materiile prime şi materialele consumabile*** costurile de achiziţie se poate determina în două moduri: a) fie ***individual***, pe unitatea de măsură a fiecărui fel de materie primă şi materiale consumabile; b) fie „***colectiv***", pe grupuri mari sau chiar pentru toate felurile de materii şi materiale luate la un loc.

Desigur că ideal ar fi să se determine, în toate cazurile, costurile de achiziţie individuale, planificate şi efective, dar acest lucru nu este operaţional din punct de vedere practic şi nu este convenabil sub aspect economic, în majoritatea cazurilor, datorită numeroaselor influenţe negative, dintre care mai deosebite sînt: foarte numeroasele şi variatele feluri de materii prime şi materiale consumabile pentru care trebuie determinate costuri de achiziţie; diversitatea furnizorilor de la care se achiziţionează materiile prime şi materialele consumabile; frecvenţa foarte mare a intrărilor în şi ieşirilor din depozite a materiilor şi materialelor, iar mărimea şi structura loturilor de intrare şi ieşire foarte diferite; preţuri de cumpărare foarte diferite de la un furnizor la altul şi chiar de la o zi la alta pentru aceleaşi materii şi materiale; cheltuielile de transport-aprovizionare sînt foarte diferite de la un transport la altul, atît ca mărime, cît şi ca posibilitate de a le cunoaşte în timp util; dificultăţi în cazul transporturilor cu mijloace proprii, privind modul de calcul şi decontare a costurilor acestor prestaţii interne; un volum foarte mare de muncă necesar calculării costurilor de achiziţie a materiilor prime şi materialelor consumabile, fără efecte favorabile corespunzătoare efortului, datorită influenţei factorilor enumeraţi mai sus; lipsa de operativitate şi oportunitate a costurilor de achiziţie determinat în aceste condiţii.

Această situaţie complicată şi complexă, privind determinarea costurilor de achiziţie a materiilor prime şi materialelor consumabile, nu este nouă, ci din contră, cu ea s-au confruntat multe generaţii de specialişti, care, pentru a ieşi din impas, au instituit un sistem de calcul mult simplificat şi eficient, a cărui valabilitate este pe deplin demonstrată şi în prezent. Este vorba de ***soluţia costurilor pe purtători de costuri colectivi globali,*** la nivelul unor grupuri mari sau pentru totalitatea felurilor de materii şi materiale luate la un loc. Conţinutul acestei metodologii este bine cunoscut şi practicat de către marea majoritate a unităţilor economico-sociale şi anume: materiile prime şi materialele consumabile se reflectă, în plan şi evidenţă, individual, analitic şi sintetic, la preţul de cumpărare (facturare), iar cheltuielile de transport-aprovizionare se oglindesc separat, global-valoric pentru toate materiile şi materialele la un loc, la intrarea acestora în gestiunile unităţii, pe tot parcursul perioadelor de gestiune. La sfîrşitul acestor perioade, cheltuielile de transport-aprovizionare corespunzătoare materiilor şi materialelor ieşite din gestiuni (consumate), se repartizează o singură dată, global valoric, printr-un calcul convenţional de proporţionalitate, exprimat prin clasica formulă

$$K = \frac{\text{S.i.d.} + \text{Rd.ch.tr.aprovizionare}}{\text{S.i.d.} + \text{Rd.ct.materii şi materiale}},$$

care se aplică asupra ieşirilor (consumurilor) exprimate la preţul de înregistrare (preţul de cumpărare sau facturare). Însumînd, apoi, la nivel global, valoarea materiilor şi materialelor, exprimate la preţul de

Scanned with OKEN Scanner

înregistrare, cu cheltuielile de transport, astfel repartizate, se obține costul de achiziție global al materiilor prime și materialelor consumabile intrate în gestiuni, ieșite din gestiuni și respectiv a celor rămase în stoc.

Această metodologie simplifică foarte mult determinarea costurilor de achiziție a materiilor și materialelor și reduce volumul de muncă necesar în acest scop, asigură un cost de achiziție echilibrat pentru intrări, ieșiri și stoc, precum și o eficiență economică convenabilă.

c) În cazul ***obiectelor de inventar și a baracamentelor și amenajărilor provizorii,*** problemele se cer a fi rezolvate diferit față de materiile prime și materialele consumabile, datorită următoarelor cauze: volumul operațiunilor de intrare în depozite și în folosință și al ieșirilor din depozite și din folosință și mai ales frecvența și structura acestor operații economice sînt incomparabil mai reduse. În consecință, se impune atît necesitatea, cît și posibilitatea determinării costurilor de achiziție individuale, asemănător cu mijloacele fixe, printr-un calcul de proporționalitate între cheltuielile de transport-aprovizionare și valoarea, la preț de cumpărare (facturare) a obiectelor de inventar și a baracamentelor și amenajărilor provizorii.

d) Determinarea ***costurilor de achiziție ale mărfurilor*** prezintă unele particularități semnificative față de cazurile precedente și anume: o diferențiere a situației mărfurilor în comerțul cu ridicata, față de comerțul cu amănuntul și alimentație publică.

• ***În comerțul cu ridicata*** este necesar să se determine ***costurile de achiziție individuale***, datorită faptului că cheltuielile de transport-aprovizionare sînt foarte mari, mai ales în cazul mărfurilor importante, la care se mai adaugă, în plus, taxele și comisioanele vamale, și pentru că aceste costuri stau la baza stabilirii prețurilor de vînzare. Ele (costurile de achiziție) se determină tot prin repartizarea proporțională a cheltuielilor de transport-aprovizionare în funcție de prețul de cumpărare (facturare) a fiecărei mărfi. Costurile de achiziție individuale sînt folosite și pentru reflectarea analitică a mărfurilor în plan și evidență și constituie baza evaluării sintetice reale în bilanțul contabil.

• ***În comerțul cu amănuntul și de alimentație publică***, situația se aseamănă cu cea a materiilor prime și materialelor consumabile, în sensul că determinarea costurilor individuale de achiziție ale mărfurilor nu este operațională sub aspect practic și nici nu este convenabilă din punct de vedere al eficienței economice, datorită unor inconveniente, de asemenea, numeroase și variate, care generează multiple dificultăți în procesul calculării unor astfel de costuri la mărfuri (marea diversitate a mărfurilor, a prețurilor, furnizorilor, cheltuielilor de transport-aprovizionare, volum de muncă foarte mare etc.).

În aceste condiții, nu rămîne altă soluție decît determinarea unui *cost de* ***achiziție colectiv*** sau global bazat pe prețuri de cumpărare (facturare) individuale și cheltuieli de transport-aprovizionare globale (sintetice), repartizate proporțional asupra intrărilor, ieșirilor și stocurilor de mărfuri.

15.5.2. Determinarea costurilor de desfacere

În general, particularitățile determinării costurilor de desfacere constituie o prelungire a particularităților determinării costurilor de achiziție a mărfurilor și a costurilor de producție ale produselor finite, cu unele deosebiri relativ importante.

Astfel, ***costurile de desfacere ale produselor finite*** se determină prin repartizarea cheltuielilor de desfacere în funcție de costurile de producție ale produselor finite livrate, la care se adaugă aceste cheltuieli repartizate și se obțin costurile de desfacere individuale ale acestor produse, pe baza cărora se stabilesc prețurile de vînzare ale produselor finite vîndute.

În cazul mărfurilor, se determină un singur fel de costuri – *„costuri colective" sau globale* de desfacere pentru toate mărfurile vîndute, atît cu ridicata cît și cu amănuntul și de alimentație publică, prin adăugarea cheltuielilor de desfacere, delimitate global, la costul de achiziție al acestor mărfuri, repartizate în funcție de prețul de vînzare al mărfurilor.

În toate cazurile, demonstrațiile practice privitoare la costurile de achiziție și de desfacere, se va desfășura în cadrul capitolelor următoare de planificare și realizare a costurilor.

Scanned with OKEN Scanner

Partea a V-a

PLANIFICAREA COSTURILOR

Capitolul 16

CONȚINUTUL, STRUCTURA ȘI METODOLOGIA PLANIFICĂRII COSTURILOR

16.1. Conținutul și structura planului costurilor

Planul costurilor este un plan de sinteză, care se elaborează numai după ce s-au întocmit celelalte secțiuni ale planului economico-social al întreprinderii, pe care le urmează îndeaproape.

Planul costurilor se elaborează atît pe termen lung, pe perioade de mai mulți ani, cît și pe termen scurt, anual, trimestrial și lunar.

Conținutul planului costurilor este alcătuit din trei capitole principale:

a) planul cheltuielilor întreprinderii după natura lor economică, pe elemente primare de cheltuieli;

b) planul cheltuielilor întreprinderii după destinația lor economică, pe articole de calculație;

c) planul costurilor pe produse, lucrări și servicii;

d) planul reducerii costurilor.

Fiecare capitol (sau secțiune) cuprinde mai mulți indicatori care se elaborează succesiv, alternativ sau concomitent, între care și „cheltuielile la 1000 lei producție marfă în prețuri de vînzare" planificate.

Nivelul planificat al acestor indicatori are caracter imperativ și urmărirea îndeplinirii lor se realizează periodic, prin comparație cu indicatorii corespunzători efectivi.

16.2. Metodologia elaborării planului costurilor

Metodologia elaborării planului costurilor se concretizează în folosirea, în etape și faze succesive, a principiilor, metodelor și procedeelor de prelucrare a datelor informaționale care stau la baza determinării indicatorilor de plan ai costurilor.

În modelul practic, din această lucrare al planificării și realizării costurilor se folosesc numai acele metode și procedee care sînt strict necesare și suficiente, cu aplicabilitate sporită în condițiile concrete ale agenților economici din România.

16.2.1. Etapele elaborării planului costurilor

Etapele elaborării planului costurilor sînt, în general, aceleași ca și la elaborarea celorlalte secțiuni ale planului economico-social și financiar al întreprinderii și anume:

- În prima etapă, se încheie contractele (sau comenzile) cu beneficiarii produselor, lucrărilor, serviciilor sau mărfurilor pe care le produce (obține) întreprinderea și care stau la baza întocmirii tuturor celorlalte secțiuni ale planului tehnic, economico-financiar și social al întreprinderii.

- În etapa a doua, se întocmesc celelalte secțiuni de plan: planul de producție, planul capacităților de producție, planul forței de muncă, planul de aprovizionare, planul financiar, planul de circulație a mărfurilor etc.

- În etapa a treia, pe baza secțiunilor de plan elaborate în primele două etape, se elaborează planul costurilor.

Scanned with OKEN Scanner

16.2.2. Procedeele elaborării planului costurilor

Pentru realizarea obiectivelor fiecărei etape şi faze ale procesului de elaborare a planului costurilor se folosesc diferite metode şi procedee, care se conjugă sau se integrează potrivit influenţei mai multor factori ca: perioada pentru care se întocmeşte planul (anual, cu defalcare pe trimestre şi luni, sau pe mai mulţi ani); modul de organizare a sistemului informaţional economic, îndeosebi secţiunea costurilor; specificul tehnicii, tehnologiei şi organizarea producţiei; varietatea sortimentelor de producţie etc. În aceste condiţii, unele dintre ***procedeele*** folosite sînt, ***în general, cunoscute din capitolele precedente*** (procedeele de formare sau calculaţie a costurilor, metodele de organizare a formării sau calculaţiei, control şi analiză a costurilor etc.), iar altele sînt ***specifice planificării costurilor***, ca de exemplu: procedeul coeficienţilor de creştere, procedeul corelării planului costurilor cu celelalte secţiuni ale planului tehnic, economico-social şi financiar al întreprinderii, procedeul centralizării planurilor de cheltuieli ale sectoarelor de activitate, procedeul întocmirii planului costurilor totale pe baza costurilor pe produse, lucrări sau servicii.

a) ***Procedeul coeficienţilor de creştere*** constă în determinarea cheltuielilor necesare pentru obţinerea producţiei sau/şi circulaţia mărfurilor planificate prin corectarea cheltuielilor efective corespunzătoare din perioada precedentă cu coeficientul de creştere a volumului producţiei sau/şi circulaţiei mărfurilor în perioada de plan faţă de anul de bază, precum şi cu coeficientul de inflaţie.

Acest procedeu este simplu şi se aplică în cazul întreprinderilor a căror nomenclatură de producţie sau de circulaţie a mărfurilor nu suferă schimbări de la an la an, în privinţa sortimentului producţiei sau mărfurilor.

b) ***Procedeul corelării planului cheltuielilor de producţie sau/şi de circulaţie a mărfurilor cu celelalte secţiuni ale planului tehnic, economico-social şi financiar al întreprinderii.***

Acest procedeu constă în însumarea cheltuielilor din celelalte secţiuni ale planului întreprinderii în care se exprimă cheltuielile necesare producţiei sau/şi circulaţiei mărfurilor planificate.

Cu ajutorul acestui procedeu se determină cheltuielile numai pe întreprindere în ansamblul (totalitatea) ei, deoarece majoritatea cheltuielilor derivă din celelalte secţiuni ale planului întreprinderii numai după natura lor economică, pe elemente primare de cheltuieli, nu şi după destinaţia economică, pe articole de calculaţie.

Pentru aplicarea acestui procedeu este necesar să fie elaborate, în prealabil, celelalte secţiuni ale planului întreprinderii.

Procedeul corelării se poate aplica cu bune rezultate în întreprinderile cu producţie omogenă, cu un sortiment care se modifică foarte puţin faţă de anul de bază şi cu o circulaţie internă redusă.

Ca neajuns al acestui procedeu se menţionează faptul că nu permite reliefarea rolului şi aportului fiecărui sector sau centru de cheltuieli şi purtător de cheltuieli şi de costuri la formarea totalului cheltuielilor de producţie şi de circulaţie a mărfurilor şi la reducerea costurilor.

c) ***Procedeul centralizării planurilor de cheltuieli ale sectoarelor sau centrelor de cheltuieli***

Conţinutul acestui procedeu îl constituie întocmirea planurilor de costuri prin centralizarea planurilor de cheltuieli ale secţiilor, fermelor, şantierelor, sectoarelor etc., a cheltuielilor generale de administraţie ale întreprinderii, cu eliminarea circulaţiei interne.

În cazul aplicării acestui procedeu, elaborarea planului costurilor începe cu întocmirea planurilor de cheltuieli ale secţiilor auxiliare, se continuă cu întocmirea planului cheltuielilor general de administraţie ale întreprinderii şi apoi se întocmesc planurile cheltuielilor secţiilor principale de producţie (fermelor, şantierelor, sectoarelor etc.). Această ordine este cerută de faptul că cheltuielile secţiilor auxiliare urmează să fie cuprinse în cheltuielile secţiilor principale de producţie (fermelor, şantierelor, sectoarelor etc.), iar cheltuielile generale de administraţie ale întreprinderii urmează să se repartizeze pe produse, lucrări sau/şi servicii, după ce s-au repartizat cheltuielile indirecte ale secţiilor principale de producţie (fermelor, şantierelor, sectoarelor etc.).

În cadrul planurilor secţiilor de bază (fermelor, şantierelor, sectoarelor etc.) şi auxiliare, cheltuielile de producţie se grupează pe trei categorii distincte:

- cheltuieli directe efectuate în secţia (ferma, şantierul, sectorul etc.) respectivă, care se planifică sub forma elementelor de cheltuieli simple, ca de exemplu: cheltuieli cu materiile prime şi materialele consumabile şi energia electrică consumate, achiziţionate din afară; cheltuieli cu salariile şi accesoriile directe etc.;
- cheltuieli directe complexe, formate din consumurile de materii prime, materiale consumabile, lucrări şi servicii primite de secţia (ferma, şantierul, sectorul etc.) respectivă de la alte secţii sau ateliere (ferme, şantiere, sectoare etc.) ale aceleiaşi întreprinderi;
- cheltuieli generale ale întreprinderii, care se repartizează asupra secţiilor principale de producţie (fermelor, şantierelor, sectoarelor etc.).

Scanned with OKEN Scanner

Acest procedeu, de elaborare a planului costurilor prin centralizarea planurilor cheltuielilor sectoarelor sau centrelor de cheltuieli, constituie instrumentul de bază al gestiunii economice interne a întreprinderii, datorită faptului că prin aceste planuri se stabilesc limite maxime de cheltuieli pentru fiecare verigă organizatorică (secție, fermă, șantier, sector etc.) a întreprinderii, care trebuie să fie respectate de acestea.

d) ***Procedeul întocmirii planului general de cheltuieli pe ansamblul întreprinderii pe baza costurilor planificate pe produse, lucrări sau/și servicii***

În acest caz, se pornește de la costul planificat pe fiecare produs, lucrare sau serviciu, care se ponderează cu cantitățile planificate a se obține produsele, lucrările, serviciile respective, ținîndu-se seama și de diferența de stocuri la semifabricate și producție neterminată.

Acest procedeu dă rezultate bune sub aspectul exactității, dar nu asigură corelarea cu celelalte secțiuni de plan, datorită caracterului complex al cheltuielilor de producție.

e) ***Elaborarea planului costurilor cu ajutorul unor combinații de mai multe procedee***

Necesitatea folosirii unor combinații de mai multe procedee de planificare a costurilor este determinată de mai mulți factori, dintre care doi au o influență mai pronunțată.

În primul rînd, după cum s-a arătat, fiecare din procedeele enumerate mai sus, pe lîngă unele avantaje, prezintă și anumite neajunsuri, ceea ce demonstrează că nici unul dintre aceste procedee nu poate rezolva singur toate problemele care trebuie soluționate. Astfel că numai conjugînd mai multe procedee într-un sistem unitar se asigură rezolvarea completă și corectă a problemelor respective.

În al doilea rînd, creșterea complexității acestor probleme, în ultimii ani, creează noi și numeroase dificultăți în planificarea costurilor, care, de asemenea, impun integrarea mai multor procedee complementare pentru realizarea scopului propus.

De exemplu, după cum se știe, problematica costurilor a fost din totdeauna complexă, dar în ultimii ani această problematică a devenit foarte complexă, datorită dualismului noului sistem de contabilitate al agenților economici – contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune –, aplicată, în țara noastră, de la 1 ianuarie 1994, care a provocat mutații majore în structura costurilor și nu numai. Dintre acestea, mutația decisivă constă în inversarea locului și rolului celor două structuri fundamentale ale costurilor – după natura economică a cheltuielilor, pe elemente primare de cheltuieli și după destinația economică a cheltuielilor, pe articole de calculație a costurilor –, în sensul trecerii pe primul loc cu un rol principal a structurii „pe elemente primare de cheltuieli" și pe locul secund, cu un rol „facultativ", a structurii „pe articole de calculație".

În realitate, însă, practica demonstrează că ambele structuri au locul lor bine stabilit și roluri fundamentale, la fel de importante în întreaga problematică a costurilor, ceea ce face necesară abordarea simultană a acestei problematici – „pe elemente primare de cheltuieli" și „pe articole de calculație a costurilor" –, atît în planificarea cît și în realizarea costurilor, prin folosirea unui complex de procedee.

Concret, se conturează ideea ca planificarea unor cheltuieli să înceapă de la elementele de cheltuieli spre articolele de calculație, iar pentru alte cheltuieli să se procedeze invers, de la articolele de calculație către elementele de cheltuieli, dar în ambele cazuri rezultatul îl constituie planificarea și respectiv, realizarea costurilor, simultan și corelat, în ambele structuri.

16.2.3. Datele informaționale necesare elaborării planului costurilor

Elaborarea planului costurilor se bazează pe mai multe categorii de date informaționale, dintre care cele mai importante sînt: date generale în legătură cu tehnica, tehnologia și organizarea producției sau a circulației mărfurilor; date referitoare la obiectivele stabilite de întreprindere pentru perioada următoare privind costurile; date pentru perioada de plan rezultate din celelalte secțiuni ale planului economico-financiar și social al întreprinderii și alte date.

a) *Date generale în legătură cu tehnica, tehnologia și organizarea producției sau circulației mărfurilor* se referă la: particularitățile tehnicii, natura tehnologiilor și structura organizatorică a întreprinderii; principalele materii prime și materiale folosite în procesul de producție sau circulație a mărfurilor; forța de muncă și utilajele de care dispune întreprinderea; nomenclatura produselor, lucrărilor sau serviciilor planificate a se obține și realiza, respectiv a mărfurilor ce se vor comercializa pentru care se calculează costurile planificate, și alte date.

b) *Datele privind realizările obținute în perioada precedentă* constituie baza de pornire în procesul de elaborare a planului costurilor pentru perioada următoare. Aceste date reflectă modul cum au fost realizate obiectivele din planul costurilor în perioada trecută și reflectă rezervele de reducere a costurilor, care trebuie

Scanned with OKEN Scanner

să fie mobilizate în perioada următoare, de a căror existență trebuie să se țină seama la elaborarea planului costurilor.

c) *Datele referitoare la obiectivele generale stabilite de întreprindere privind costurile pentru perioada de plan* cu caracter orientativ pentru munca de planificare a costurilor. Unul dintre aceste obiective se concretizează în nivelul cheltuielilor la 1000 lei producție marfă exprimată în preț de vînzare din perioada de plan.

d) *Datele privind perioada de plan rezultate din celelalte secțiuni ale planului economico-financiar și social al întreprinderii* se folosesc în foarte mare măsură, întrucît planul costurilor este, așa cum s-a mai spus, o lucrare de sinteză care se bazează, în mare măsură, pe datele informaționale din celelalte secțiuni ale planului economico-financiar și social al întreprinderii. De exemplu:

- *Din planul de producție sau de circulație a mărfurilor* se culeg datele referitoare la sortimentele și cantitățile de produse, lucrările și serviciile prevăzute a se obține, respectiv volumul mărfurilor ce se vor comercializa în perioada de plan, pentru care urmează să se stabilească costurile planificate.

- *Din planul de aprovizionare*, partea care se referă la consumul planificat de materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar, echipament și materiale de protecție, se obțin date privitoare la cheltuielile de producție și de circulație a mărfurilor formate din astfel de consumuri productive exprimate valoric.

- La rîndul lor, consumurile planificate de materii și materiale se determină cu ajutorul *normelor de consum* stabilite de compartimentele proiectare, tehnic, producție, organizare și altele, pe baza studierii și luării în considerare a acțiunii tuturor factorilor la care se fac referiri în *planul de măsuri tehnic-organizatorice* și alte secțiuni de plan.
- Cheltuielile de transport-aprovizionare planificate se stabilesc pe baza datelor informaționale primite de la sectorul aprovizionare și *transporturi*
- Tot din planul de aprovizionare se preiau datele referitoare la cheltuielile cu materialele consumate pentru alte destinații, care au caracter de *cheltuieli indirecte* și se determină prin calcul, folosindu-se diferite norme de consum, pe categorii de activități și pe sectoare sau centre de cheltuieli.
- De asemenea, din planul de aprovizionare se extrag datele informaționale privind consumul de *combustibil* de toate categoriile, care reprezintă tot o cheltuială indirectă și care, în anumite situații, poate fi și o cheltuială directă.
- Cheltuielile cu *amortizarea obiectelor de inventar*, echipamentului de protecție și de lucru se determină, la fel, cu ajutorul datelor din planul de aprovizionare, făcîndu-se calculele cerute de metodologia cunoscută.

- ***Compartimentul energetic*** furnizează date informaționale cu privire la consumul de energie electrică necesară desfășurării proceselor economice ale întreprinderii, care se planifică pe cele două surse – din afară și din producția proprie – și pe destinații economice, folosindu-se normele de consum diferențiate pe feluri de activități și pe compartimente.

- ***Din planul de muncă și salarii*** se primesc date informaționale referitoare la cheltuielile planificate cu salariile, contribuțiile unității la asigurările sociale, la fondul de sănătate și la fondul de șomaj, determinate pe sectoare sau centre de cheltuieli, și pe purtători de cheltuieli și de costuri.

La baza determinării acestor cheltuieli stau normele de muncă sau de producție, tarifele de salarizare, statele de funcțiuni și alte documente de calcul analitic, cu ajutorul cărora se stabilesc atît cheltuielile cu salariile directe, cît și cele indirecte.

- ***Din planul de amortizare*** se culeg datele informaționale privind amortizarea imobilizărilor pe sectoare sau centru de cheltuieli și în anumite situații, chiar pe purtători de cheltuieli și de costuri.

- Datele care reflectă alte cheltuieli bănești se procură ***din planul financiar*** al întreprinderii, unde au fost stabilite pe baza unor instrumente specifice de planificare.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 17

PLANIFICAREA CHELTUIELILOR DE PRODUCȚIE ȘI DE DESFACERE A PRODUSELOR

Elaborarea planului cheltuielilor de producție se determină, la fel ca oricare alt plan, în mai multe etape și faze succesive, în fiecare etapă și fază realizîndu-se anumite secțiuni ale acestui plan de cheltuieli, care se integrează progresiv în planul general al cheltuielilor de producție.

Principalele secțiuni ale planului cheltuielilor de producție sînt următoarele:

a) planul cheltuielilor de producție directe;

b) planul cheltuielilor pentru producția sau activitățile auxiliare;

c) planul cheltuielilor indirecte ale secțiilor principale de producție sau ale fermelor agricole, șantierelor de construcții, sectoarele unor activități economice dispersate teritorial etc.;

d) planul cheltuielilor generale de administrație ale întreprinderii;

e) planul cheltuielilor de desfacere;

f) planul general al cheltuielilor de producție.

17.1. Planificarea cheltuielilor de producție directe

În principiu, acest plan cuprinde două categorii de cheltuieli directe, care se planifică separat (fără a exclude și alte categorii specifice):

a) planul cheltuielilor privind consumul de materii prime și materiale consumabile directe;

b) planul cheltuielilor cu salariile directe, contribuția unității la asigurările sociale, la fondul de sănătate și la fondul de șomaj directe.

17.1.1. Planificarea cheltuielilor privind consumul de materii prime și materiale consumabile directe

Această secțiune de plan cuprinde trei capitole: a) planul cheltuielilor privind consumul de materii și materiale directe exprimate la preț de facturare; b) planul cheltuielilor de transport-aprovizionare cu materii prime și materiale consumabile; c) planul materiilor și materialelor recuperabile și refolosibile.

a) ***Planul cheltuielilor privind consumul de materii prime și materiale consumabile directe exprimate la preț de facturare***

Cheltuielile privind consumul de materii prime și materiale consumabile directe se planifică pe baza consumurilor specifice planificate (normelor de consum), stabilite pe feluri de materii și materiale, separat pentru fiecare produs planificat a se fabrica (produce), și a prețurilor de înregistrare (de facturare) al materiilor și materialelor respective. Prin ponderarea acestor două elemente (consum specific planificat și prețurile materiilor și materialelor) se determină cheltuielile ce revin pe unitatea de produs, care, apoi, se ponderează cu cantitatea de produse planificată a se fabrica, obținîndu-se totalul cheltuielilor privind consumul de materii prime și materiale consumabile pentru fiecare produs în parte, așa cum se arată în modelul de „*Centralizator de cheltuieli planificate privind consumul de materii prime și materiale consumabile directe*", anexa nr.33.

Demonstrațiile practice, concentrate în acest centralizator (anexa 33), se axează pe exemplul unei presupuse întreprinderi industriale constructoare de mașini, care are trei secții principale de producție – I. Turnătoria, II. Prelucrări mecanice și III Montaj – , în cadrul cărora se obțin trei produse – „A", „B" și „C", pentru fabricarea cărora se consumă mai multe feluri de materii prime și semifabricate (a, ..., i), iar cantitățile de produse planificate a se fabrica pe întreg anul și lansate în producție, în luna curentă, sînt cele prevăzute în același centralizator (anexa 33), constituite în trei comenzi de fabricație și de calculație a cîte o serie de produse, divizate fiecare în mai multe loturi, corespunzătoare duratei ciclului de fabricație și anume: 500 buc

Scanned with OKEN Scanner

produse „A", 400 buc produse „B" şi 300 buc produse „C". Materiile prime şi materialele prevăzute a se consuma sînt evaluate la preţ de facturare.

b) ***Planul cheltuielilor de transport-aprovizionare cu materii prime şi materiale consumabile***

Cheltuielile de transport-aprovizionare sînt planificate separat, global, la nivelul întreprinderii, iar costul (preţul) de achiziţie al materiilor prime şi materialelor se obţine prin însumarea preţului de facturare cu cheltuielile de transport-aprovizionare corespunzătoare.

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr.33

I. PLANUL CENTRALIZATOR AL CHELTUIELILOR PRIVIND CONSUMUL DE MATERII PRIME ŞI MATERIALE CONSUMABILE DIRECTE PE ANUL .....

Nr. crt.	Secţiile de producţie principale (ferme, şantiere etc.)	Materiile prime folosite				PRODUSELE LANSATE IN FABRICAŢIE												TOTAL GENE-RAL CHELT (col.9+13 +17)
		codul	de-nu-mi-re	U/M	Preţ unitar - lei -	Codul: 8.01.506				Codul: 8.01.507				Codul: 8.01.508				
						Denumirea: „A"				Denumirea: „B"				Denumirea: „C"				
						Cantitatea: (Q)=500 buc				Cantitatea: (Q)=400 buc				Cantitatea: (Q)=300 buc				
						Consum de materii prime				Consum de materii prime				Consum de materii prime				
						Cantitate		Valoare		Cantitate		Valoare		Cantitate		Valoare		
						Unitar	Total col.6xQ_A	Unitar col.5x6 -lei-	Total col.5x7 -mii lei-	Uni-tar	Total col. 10xQ_B	Unitar col.5x10 -lei-	Total col.5x12 -mii lei-	Unitar	Total col. 14xQ_C	Unitar col.5x14 -lei-	Total col.5x15 -mii lei-	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
1	Secţia I		a	kg	300	1.010	505.000	303.000	151.500	910	364.000	273.000	109.200	810	243.000	243.000	72.900	333.600
2	Turnătorie		b	kg	500	31	15.500	15.500	7.750	26	10.400	13.000	5.200	21	6.300	10.500	3.150	16.100
3			c	kg	2.000	72	36.000	144.000	72.000	66	26.400	132.000	52.800	61	18.300	122.000	36.600	161.400
I	Total I	-	-	-	-	-	-	462.500	231.250	-	-	418.000	167.200	-	-	375.500	112.650	511.100
1	Secţia II		d	kg	400	252	126.000	100.800	50.400	202	80.800	80.800	32.320	152	45.600	60.800	18.240	100.960
2	Prelucrări		e	kg	450	26	13.000	11.700	5.850	24	9.600	10.800	4.320	22	6.600	9.900	2.970	13.140
3	mecanice		f	m	3.000	10	5.000	30.000	15.000	9	3.600	27.000	10.800	8	2.400	24.000	7.200	33.000
4			g	kg	600	102	51.000	61.200	30.600	92	36.800	55.200	22.080	82	24.600	49.200	14.760	67.440
II	Total II	-	-	-	-	-	-	203.700	101.850	-	-	173.800	69.520	-	-	143.900	43.170	214.540
1	Secţia III		h	mc	40.000	0,200	100	8.000	4.000	0,180	72	7.200	2.880	0,160	48	6.400	1.920	8.800
2	Montaj		i_1	buc	350.000	1	500	350.000	175.000	-	-	-	-	-	-	-	-	175.000
3			i_2	buc	307.000	-	-	-	-	1	400	307.000	122.800	-	-	-	-	122.800
4			i_3	buc	250.000	-	-	-	-	-	-	-	-	1	300	250.000	75.000	75.000
III	Total III	-	-	-	-	-	-	358.000	179.000	-	-	314.200	125.680	-	-	256.400	76.920	381.600
IV	Total I+II+III	-	-	-	-	-	-	1.024.200	512.100	-	-	906.000	362.400	-	-	775.800	232.740	1.107.240
1	Chelt.transp. aprov.	-	-	-	2 %	-	-	20.484	10.242	-	-	18.120	7.248	-	-	15.516	4.655	22.145
V	TOTAL GENERAL	-	-	-	-	-	-	1.044.684	522.342	-	-	924.120	369.648	-	-	791.316	237.395	1.129.385

Notă: coeficientul de 0,02 sau procentul de 2 % s-a preluat din planul cheltuielilor de transport-aprovizionare cu materii prime şi materiale consumabile, anexa nr.34

Scanned with OKEN Scanner

Acest plan de cheltuieli se întocmeşte pe feluri de cheltuieli şi pe total sau grupe de materii şi materiale, în funcţie de planul de aprovizionare şi ţinînd seama de condiţiile din contractele încheiate cu furnizorii. Planul cheltuielilor de transport-aprovizionare se întocmeşte pe total an cu defalcare pe trimestre şi luni, corespunzător planului de aprovizionare cu materii şi materiale, anexa nr. 34, de mai jos.

PLANUL CHELTUIELILOR DE TRANSPORT-APROVIZIONARE CU MATERII PRIME ŞI MATERIALE CONSUMABILE PE ANUL .....

Anexa nr.34

Nr. crt.	Denumirea cheltuielilor	Cheltuieli de transport-aprovizionare planificate	Planul de aprovizionare cu materii şi materiale - lei -	Coeficient de repartizare a chelt.de transport-aprovizionare (col.2:3)
0	1	2	3	4
1.	Cheltuieli de transport feroviar, rutier şi alte mijloace	20.000.000		
2.	Cheltuieli de manipulare cu mijloace manuale şi mecanice	10.000.000		
3.	Alte cheltuieli de transport-aprovizionare	800.000		
4.	Diferenţe de preţ la materii şi materiale	-		
	TOTAL	30.800.000	154.000.000	0,02

Cheltuielile de transport-aprovizionare planificate pe total întreprindere (anexa 34) se repartizează pe produsele planificate a se fabrica cu ajutorul unui coeficient stabilit ca raport între aceste cheltuieli şi valoarea de facturare a materiilor şi materialelor planificate a se aproviziona, după formula:

$$K = \frac{\text{Cheltuieli de transport-aprovizionare planificate}}{\text{Valoarea de facturare a materiilor şi materialelor planificate a se aproviziona}} = \frac{30.800.000}{154.000.000} = 0,02$$

sau 2%

Acest coeficient (sau procent) se poate stabili pe total întreprindere sau pe grupe de materii şi materiale şi se înmulţeşte cu valoarea de facturare a materiilor şi materialelor planificate a se consuma pe fiecare unitate de produs. Apoi, rezultatul se înmulţeşte cu cantitatea planificată din fiecare produs, obţinîndu-se cheltuielile de transport-aprovizionare planificate pe produse, iar prin însumarea acestora se obţine totalul lor (a cheltuielilor de transport-aprovizionare) pentru întreaga producţie planificată a se fabrica (vezi anexa nr.33), penultimul rînd de jos).

c) ***Planul materiilor şi materialelor recuperabile şi refolosibile*** se întocmeşte pe baza documentaţiei tehnologice, a planurilor de croire sau debitare, a desenelor de execuţie etc. şi a preţurilor folosite pentru evaluarea acestora.

17.1.2. Planificarea cheltuielilor directe cu salariile, contribuţiile unităţii la asigurările sociale, la fondul de sănătate şi la fondul de şomaj

Şi această secţiune de plan cuprinde patru capitole: a) planul cheltuielilor cu salariile directe; b) planul cheltuielilor directe privind contribuţia unităţii la asigurările sociale; c) planul cheltuielilor directe privind contribuţia unităţii la fondul de sănătate; d) planul cheltuielilor directe privind contribuţia unităţii la fondul de şomaj.

a) Cheltuielile cu salariile directe se planifică pe unitatea de produs, lucrare sau serviciu prin ponderarea timpului planificat în ore pe această unitate sau planul de producţie pe unitatea de timp cu tarifele de salarizare pe unitatea de timp (pe oră) sau pe unitatea de produs, lucrare sau serviciu, separat pe feluri de operaţii tehnologice şi pe categorii de încadrare. Aceste cheltuieli unitare se ponderează, apoi, cu cantitatea planificată a se obţine din producţia pe fiecare piesă, semifabricat, subansamblu, ansamblu, produs, lucrare

Scanned with OKEN Scanner

sau serviciu, obținîndu-se cheltuielile cu salariile directe planificate pe total piesă sau produs etc., separat pe feluri de operații, modelul de *„centralizator al cheltuielilor planificate cu salariile directe", anexa nr.35*, alăturată.

b) Strîns legat de salariile directe şi pe baza lor, ***se planifică şi cheltuielile privind contribuția unității la asigurările sociale***, prin aplicarea cotei procentuale stabilită prin lege asupra salariilor directe planificate pe unitate de produs, lucrare sau serviciu şi pe totalul fiecărui produs, lucrare sau serviciu, precum şi pe total întreprindere, anexa nr.35.

c) Cheltuieli privind ***contribuția unității la fondul de sănătate se planifică*** tot prin aplicarea cotei procentuale legale respective asupra salariilor directe (anexa nr.35).

d) La fel se ***planifică şi cheltuielile privind contribuția unității la fondul de şomaj,*** prin aplicarea cotei procentuale legale asupra aceloraşi salarii directe planificate pe unitate şi pe totalul fiecărui produs. lucrare sau serviciu, precum şi pe total întreprindere, exemplificate tot în anexa nr.35, alăturată.

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr.35

I. PLANUL CHELTUIELILOR DIRECTE CU SALARIILE, CONTRIBUȚIILE UNITĂȚII LA ASIGURĂRILE SOCIALE ȘI FOND ȘOMAJ

Nr. crt.	Secțiile de producție	Operațiile tehnologice		PRODUSELE PLANIFICATE A SE FABRICA									TOTAL GENERAL CHELT. PLANIFICATE (col.6+9+12) – mii lei –
				Codul: 8.01.506			Codul: 8.01.507			Codul: 8.01.508			
		Denumirea	Tarif pe oră	Denumirea: „A"			Denumirea: „B"			Denumirea: „C"			
				U/M: buc			U/M: buc			U/M: buc			
				Cantitatea: =500 buc			Cantitatea: =400 buc			Cantitatea: =300 buc			
				Timpl plan.pe unit.de produs	Chelt.cu salarii pe unit.de produs (col.3x4) - lei -	Chelt.cu salarii pe total produs (col.5xQ_A) - mii lei -	Timpl plan.pe unit.de produs	Chelt.cu salarii pe unit.de produs (col.3x7) - lei -	Chelt.cu salarii pe total produs (col.5xQ_B) – mii lei -	Timpl plan.pe unit.de produs	Chelt.cu salarii pe unit.de produs (col.3x10) - lei -	Chelt.cu salarii pe total produs (col.5xQ_C) - mii lei -	
0	1	2	5	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1	Secția I Turnătorie	Formare	800	39	31.200	15.600	38	28.800	11.520	30	24.000	7.200	34.320
2		Turnare	1.000	51	51.000	25.500	45	45.000	18.000	39	39.000	11.700	55.200
3		Curățire	700	30	21.000	10.500	24	16.800	6.720	21	14.700	4.410	21.630
4		Total salarii	-	120	103.200	51.600	105	92.600	36.240	90	77.700	23.310	111.150
5		C.A.S.	25 %	-	25.800	12.900	-	22.650	9.060	-	19.425	5.828	27.781
6		Fond șomaj	5 %	-	5.160	2.580	-	4.530	1.812	-	3.885	1.165	5.557
7	TOTAL I	Total R.4+5+6)-		-	134.160	67.080	-	117.780	47.112	-	101.010	30.303	144.495
1	Secția II Prelucrări mecanice	Strunjire	600	60	36.000	18.000	54	32.400	12.960	51	30.600	9.180	40.140
2		Frezare	600	45	27.000	13.500	39	23.400	9.360	36	21.600	6.480	29.340
3		Găurire	400	30	12.000	6.000	24	9.600	3.842	21	8.400	2.520	12.360
4		Forjare	500	45	22.500	11.250	39	19.500	7.800	36	18.000	5.400	24.450
5		Tratam. termice	300	60	18.000	9.000	54	16.200	6.480	51	15.300	4.590	20.070
6		Total (R.1+2+3+4+5+) salarii		240	115.500	57.750	210	101.100	40.440	195	93.900	28.170	126.360
7		C.A.S.	25 %	-	28.875	14.438	-	25.275	10.110	-	23.475	7.043	31.590
8		Fond șomaj	5 %	-	5.775	2.887	-	5.055	2.022	-	4.695	1.408	6.318
9	TOTAL II	Total (R.6+7+8)-		-	150.150	75.075	-	131.430	52.572	-	122.070	36.621	164.268
1	Secția III Montaj	Sudură	700	45	31.500	15.750	36	25.200	10.080	30	21.000	6.300	32.130
2		Vopsit	500	30	15.000	7.500	24	12.000	4.800	18	9.000	2.700	15.000
3		Ambalat	300	15	4.500	2.250	15	4.500	1.800	12	3.600	1.080	5.130
4		Total salarii (R.1+2+3)		90	51.000	25.500	75	41.700	16.680	60	33.600	10.080	52.260
5		C.A.S.	25 %	-	12.750	6.375	-	10.425	4.170	-	8.400	2.520	13.065
6		Fond șomaj	5 %	-	2.550	1.275	-	2.085	834	-	1.680	504	2.613
7	TOTAL III	Total (R.4+5+6)-		-	66.300	33.150	-	54.210	21.684	-	43.680	13.104	67.938
IV	TOTAL GENERAL	Salarii		450	269.700	134.850	390	233.400	93.360	345	205.200	61.560	289.770
V		C.A.S.	25 %		67.425	33.713	-	58.350	23.340	-	51.300	15.391	72.443
VI		Fond șomaj	5 %	-	13.485	6.742	-	11.670	4.668	-	10.260	3.077	14.488
VII	TOTAL GENERAL FINAL	(r. IV + V+VI)	-	-	350.610	175.305	-	303.420	121.368	-	266.760	80.828	376.701

Scanned with OKEN Scanner

17.2. Planificarea cheltuielilor producției sau activităților auxiliare

Cheltuielile activităților auxiliare sînt, în majoritatea lor, cheltuieli directe, datorită caracterului omogen al celei mai mari părți din activitățile auxiliare. Aceste cheltuieli se planifică pe elemente primare de cheltuieli, grupate pe destinații sau feluri de activități, respectiv pe sectoare sau centre de cheltuieli și pe purtătorii de cheltuieli și de costuri. Unele elemente de cheltuieli se identifică direct pe purtătorii de cheltuieli și de costuri, iar alte cheltuieli complexe se planifică global, dar se repartizează pe purtătorii de cheltuieli și de costuri tot separat pe elemente primare, după criteriile convenționale și cu ajutorul procedeelor cunoscute, modelul de situație din *anexa nr.36*.

Datele informaționale din planul cheltuielilor activităților auxiliare reflectă, în expresie bănească, circulația internă a întreprinderii, care se centralizează și se integrează organic în celelalte secțiuni ale planului cheltuielilor de producție ce se elaborează în etapele și fazele următoare.

Aceste cheltuieli se includ în: cheltuielile indirecte ale secțiilor principale de producție, fermelor agricole, șantierelor de construcții, sectoare de producție etc.; cheltuielile generale de administrație ale întreprinderii; cheltuielile de transport-aprovizionare și cheltuielile de desfacere. Contopirea cheltuielilor activităților auxiliare cu aceste categorii de cheltuieli ale întreprinderii face necesară planificarea lor pe elemente primare de cheltuieli, indiferent dacă ele sînt cheltuieli directe sau indirecte.

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr.36

PLANUL CHELTUIELILOR PRODUCȚIEI (ACTIVITĂȚILOR) AUXILIARE – PE ANUL .....

– mii lei –

Nr. crt.	Destinațiile cheltuielilor: Secțiile auxiliare de producție	Destinațiile cheltuielilor: Comenzile de producție auxiliară	ELEMENTE DE CHELTUIELI PRIMARE: Chelt.cu mat. auxiliare	Chelt. privind combus-tibilul	Chelt.cu piesele de schimb	Chelt. cu ob. de inven-tar	Chelt. cu energia și apa	Chelt. cu salari-ile	Chelt. privind CAS și sănătate	Chelt. cu fond de șomaj	Chelt.cu amortiz. imobili-zărilor	Chelt.cu servicii de la terți	**Total chelt. directe** (col. 3+4+ 5+6+7+8+9 +10+11+12)	**Chelt. indir. reparti-zate** (col. 13xK)	**Total gen. chelt. de prod. planif.** (col. 13+14)
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
I	Secția Întreținere și reparații	**1. Reparații curente la utilaje secția principală I**	4.200	1.000	5.000	600	400	6.000	1.500	300	1.200	427	20.627	3.813	24.440
		2. Reparații capitale la utilaje secția principală II	6.000	1.000	20.000	1.000	600	8.000	2.000	400	2.300	636	41.936	5.085	47.021
		3. Reparații curente la clădiri secția principală III	3.000	700	-	300	1.200	5.000	1.250	250	800	773	13.273	3.178	16.451
		4. Reparații capitale la clădiri secția principală I	4.000	1.800	-	1.000	1.300	2.000	500	100	1.800	881	13.381	1.271	14.652
		5. Reparații curente la clădiri sectorul administrativ al întreprinderii	6.000	500	-	900	500	2.500	625	125	200	209	11.559	1.589	13.148
		A. Total chelt.directe secția întreținere și reparații	23.200	5.000	25.000	3.800	4.000	23.500	5.875	1.175	6.300	2.926	100.776	14.936	115.712
		6. Chelt.indirecte ale secției întreținere și reparații	2.000	2.800	-	400	100	7.000	1.750	350	200	336	14.936	-	-
		B. Total chelt.de producție secția întreținere și reparații	25.200	7.800	25.000	4.200	4.100	30.500	7.625	1.525	6.500	3.262	115.712	-	115.712
II.	Centrala electrică	**C. Total cheltuieli**	800	7.000	3.000	800	500	2.000	500	100	600	364	15.664	-	15.664
III	Centrala termică	**D. Total cheltuieli**	1.000	6.000	2.000	600	1.400	3.000	750	150	700	209	15.809	-	15.809
		Total general chelt. secții auxiliare (B+C+D)	27.000	20.800	30.000	5.600	6.000	35.500	8.875	1.775	7.800	3.835	147.185	-	147.185

Scanned with OKEN Scanner

$$K = \frac{\text{Total cheltuieli indirecte}}{\text{Chelt. cu salariile + CAS + Fond şomaj directe}} = \frac{14.936}{23.500 + 5.875 + 1.175} = \frac{14.936}{30.550} = 04889$$

$$6.000 + 1.500 + 300 = 7.800; \quad 7.800 \text{ x } 0,4889 = 3.813;$$

17.3. Planificarea cheltuielilor indirecte ale secţiilor principale de producţie sau ale fermelor agricole, şantierelor de construcţii, sectoarelor dispersate etc.

Cheltuielile indirecte ale secţiilor principale de producţie (ale fermelor, şantierelor, sectoarelor etc.) se planifică în două faze distincte:

a) ***În prima fază*** se întocmesc ***planuri analitice*** de cheltuieli indirecte, separat pentru fiecare secţie (fermă, şantier, sector) de producţie în parte. În cadrul acestor subdiviziuni tehnico-productive ale întreprinderii, planul cheltuielilor indirecte se detaliază şi pe grupe de cheltuieli, pe articole de cheltuieli complexe, pe elemente primare de cheltuieli şi pe articole de calculaţie a costurilor, prevăzute în anexa nr.2, aşa cum se arată în modelul din anexa nr.37 alăturată.

b) ***În faza a doua*** se întocmeşte ***planul centralizat*** pe secţii şi pe întreprindere, în care cheltuielile se planifică analitic pe structurile prevăzute în cele două nomenclatoare ale cheltuielilor – pe articole de calculaţie a costurilor şi pe elemente de cheltuieli – pe total şi defalcat pe trimestre, atît separat pe fiecare secţie (fermă, şantier, sector etc.) în parte, cît şi centralizat pe întreprindere după cum se arată în modelul din *anexa nr.37/a.*

Defalcarea pe trimestre a cheltuielilor indirecte ale secţiilor principale de producţie (fermelor, şantierelor, sectoarelor etc.) planificate pe total an se poate realiza în două moduri şi anume: fie că, în prima fază, planurile analitice se întocmesc separat pe trimestre, iar totalul anual se obţine prin centralizarea datelor din planurile trimestriale; fie că, dacă planurile analitice din prima fază se întocmesc pe total an, defalcarea pe trimestre se face în funcţie de volumul planificat al producţiei pentru fiecare trimestru, exprimat în preţ de vînzare.

Ca termen de comparaţie orientativ, acest plan cuprinde, alături de cheltuielile prevăzute pentru anul de plan, şi cheltuielile realizate (sau preliminate) corespunzătoare din anul de bază (precedent), spre sfîrşitul căruia se elaborează planul pentru anul următor.

Avînd în vedere faptul că elaborarea „planului analitic" de cheltuieli indirecte necesită prelucrarea şi vehicularea unui volum foarte mare de date informaţionale, care este greu de realizat aici, acest plan va fi detaliat numai pînă la nivelul articolelor de calculaţie a costurilor şi pe elemente primare de cheltuieli, precum şi pe unele grupări de cheltuieli sau pe articole de cheltuieli complexe enumerate în nomenclatorul cheltuielilor respective, prezentat în capitolul 2 al acestei lucrări (anexa nr.2).

După cum se poate vedea în anexa nr.37/a, cheltuielile neproductive ale secţiilor principale de producţie (ale fermelor, şantierelor, sectoarelor etc.) nu se planifică. Aceste cheltuieli apar numai ca realizări (sau preliminări) pentru anul precedent (anul de bază).

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr.37

PLANUL CHELTUIELILOR INDIRECTE ALE SECŢIILOR PRINCIPALE DE PRODUCŢIE (SAU ALE FERMELOR, ŞANTIERELOR, SECTOARELOR ETC.) PE ANUL ..... PE ELEMENTE PRIMARE DE CHELTUIELI ŞI PE ARTICOLE DE CALCULAŢIE A COSTURILOR

- mii lei -

Nr. crt.	DESTINAŢIILE CHELTUIELILOR		ELEMENTE DE CHELTUIELI PRIMARE										TOTAL CHELT. INDIR. ale secţiilor de prod. (col.3+4+5+6+7+8+9+10+11+12)
	Secţiile de producţie pricnipale	Articole de calculaţie a costurilor	Chelt. cu mater. auxil..	Chelt. privind com-busti-bilul	Chelt. cu piesele de schimb	Chelt. cu obiecte de inventar	Chelt. cu energia şi apa	Chelt. cu salariile	Chelt. privind CAS, fond de sănătate	Chelt. cu fond şomaj	Chelt. cu amortiz. imobiliz.	Chelt. cu ser-vicii de la terţi	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
I	**Turnătorie**	1. Cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajului tehnologic şi mijloacelor de transport ale secţiei	10.251	6.375	1.887	2.550	2.601	14.484	3.621	724	11.761	1.887	56.141
		2. Cheltuieli generale ale secţiei	9.849	6.125	1.813	2.450	2.499	13.916	3.479	696	11.299	1.813	53.939
		3. TOTAL SECŢIA I	20.100	12.500	3.700	5.000	5.100	28.400	7.100	1.420	23.060	3.700	110.080
II	**Prelucrări mecanice**	1. Cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajului tehnologic şi mijloacelor de transport ale secţiei	9.996	5.712	1.275	1.530	1.632	7.140	1.785	357	9.659	1.275	40.361
		2. Cheltuieli generale ale secţiei	9.604	5.488	1.225	1.470	1.568	6.860	1.715	343	9.281	1.225	38.779
		3. TOTAL SECŢIA II	19.600	11.200	2.500	3.000	3.200	14.000	3.500	700	18.940	2.500	79.140
III	**Montaj**	1. Cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajului tehnologic şi mijloacelor de transport ale secţiei	5.253	2.652	801	857	949	2.932	733	147	1.525	1.013	16.861
		2. Cheltuieli generale ale secţiei	5.047	2.548	669	823	911	2.818	705	141	1.465	972	16.200
		3. TOTAL SECŢIA IIII	10.300	5.200	1.570	1.680	1.860	5.750	1.438	288	2.990	1.985	33.061
IV	TOTAL cheltuieli indirecte ale secţiilor principale de producţie	V. Cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajului tehnologic şi mijloacelor de transport ale secţiei	25.500	14.739	3.963	4.937	5.182	24.556	6.139	1.228	22.945	4.174	113.363
		VI. Cheltuieli generale ale secţiei	24.500	14.161	3.807	4.743	4.978	23.594	5.899	1.180	220.45	4.011	108.918
		3. TOTAL GENERAL (I+II+III)	50.000	28.900	7.770	9.680	10.160	48.150	12.038	2.408	44.990	8.185	222.281

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr. 37/a

PLANUL CHELTUIELILOR INDIRECTE ALE SECŢIILOR PRINCIPALE DE PRODUCŢIE (sau ale fermelor, şantierelor, sectoarelor etc.) pe anul .....
defalcat pe trimestre

Nr.. crt.	SECŢIILE PRINCIPALE DE PRODUCŢIE	ARTICOLELE DE CALCULAŢEI A COSTURILOR ŞI UNELE GRUPE DE CHELTUIELI COMPLEXE	ANUL precedent preliminat(realizat)	ANUL DE PLAN propuneri (plan) - TOTAL -	din care:			
					Trim. I	Trim.II	Trim.III	Trim.IV
0	1	2	3	4	5	6	7	8
I	TURNĂTORIE	1. Cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor tehnologice şi mijloacelor de transport ale secţiei (fermei etc.)	60.889	56.141	13.473	13.755	14.316	14.597
		2. Cheltuieli generale ale secţiei – TOTAL	58.309	53.939	12.946	13.215	13.754	14.024
		din care: a) Chelt. de interes general ale secţiei (fermei, şantierului etc.) b) Chelt. administrativ-gospodăreşti ale secţiei (fermei, şantierului, sectorului etc.) c) Chelt. neproductive ale secţiei (fermei, şantierului, sectorului)	 17.226 38.610 198	 17.800 36.139 x	 4.272 8.674 x	 4.361 8.854 x	 4.539 9.215 x	 4.628 9.396 x
		3. TOTAL SECŢIA I	118.998	110.080	26.419	26.970	28.070	28.621
II	PRELUCRARI MECANICE	1. Cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor tehnologice şi mijloacelor de transport ale secţiei (fermei etc.)	43.647	40.361	9.687	9.888	10.292	10.494
		2. Cheltuieli generale ale secţiei – TOTAL	41.935	38.779	9.307	9.501	9.889	10.082
		din care: a) Chelt. de interes general ale secţiei (fermei, şantierului etc.) b) Chelt. administrativ-gospodăreşti ale secţiei (fermei, şantierului, sectorului etc.) c) Chelt. neproductive ale secţiei (fermei, şantierului, sectorului)	 12.389 27.768 142	 12.797 25.982 x	 3.071 6.236 x	 3.135 6.366 x	 3.263 6.626 x	 3.328 6.754 x
		3. TOTAL SECŢIA II	85.582	79.140	18.994	19.389	20.181	20.576
III	MONTAJ	1. Cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor tehnologice şi mijloacelor de transport ale secţiei (fermei etc.)	18.268	16.861	4.047	4.130	4.300	4.384
		2. Cheltuieli generale ale secţiei – TOTAL	16.552	16.200	3.888	3.970	4.130	4.212
		din care: a) Chelt. de interes general ale secţiei (fermei, şantierului etc.) b) Chelt. administrativ-gospodăreşti ale secţiei (fermei, şantierului, sectorului etc.) c) Chelt. neproductive ale secţiei (fermei, şantierului, sectorului)	 5.185 11.622 60	 5.346 10.854 x	 1.283 2.605 x	 1.310 2.660 x	 1.363 2.767 x	 1.390 2.822 x
		3. TOTAL SECŢIA III	35.820	33.061	7.935	8.100	8.430	8.596
IV	TOTAL GENERAL (I+II+III)		240.400	222.281	53.348	54.459	56.681	57.793
		din care: V. Chelt. cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor tehnologice şi mijloacelor de transport ale secţiei	127.200	113.763	27.207	27.773	28.808	29.475
		VI. Cheltuieli generale ale secţiei:	113.200	108.918	26.141	26.686	27.773	28.318
		a) Chelt. de interes general ale secţiei b) Chelt. administrativ-gospodăreşti ale secţiei c) Chelt. neproductive ale secţiei	34.800 78.000 400	35.943 72.975 x	8.627 17.514 x	8.806 17.880 x	9.165 18.608 x	9.345 18.973 x

NOTĂ: Ponderea producţiei, în funcţie de care se defalcă acest plan de cheltuieli anule pe trimestre, este: trim.I = 24 %; trim.II = 24,5 %; trim.III = 25.5 %; trim.IV = 26 %.

Scanned with OKEN Scanner

17.4. Planificarea cheltuielilor generale de administraţie ale întreprinderii

Cheltuielile generale de administraţie ale întreprinderii se planifică tot în ***două faze*** succesive:

a) în prima fază se elaborează ***planul analitic*** al acestor cheltuieli separat pentru fiecare serviciu, birou, compartiment funcţional, pe acţiuni, structurat pe grupe şi articole de cheltuieli complexe, prevăzute în nomenclatorul stabilit şi pe elemente primare de cheltuieli, după modelul posibil din ***anexa nr.38***.

b) în faza a doua se elaborează ***planul centralizat*** al cheltuielilor generale de administraţie ale întreprinderii, pe total an cu defalcare pe trimestre, după cum se arată în modelul din ***anexa nr.38/a.*** Această defalcare pe trimestre se realizează la fel ca şi cheltuielile indirecte ale secţiilor principale de producţie, în funcţie de aceleaşi ponderi ale producţiei pe trimestre (24 %; 24,5 %; 25,5 % şi 26 %).

De asemenea, datorită volumului foarte mare de date care trebuie prelucrate şi vehiculate în condiţiile dificile, „planul analitic" al acestor cheltuieli, aici, se detaliază numai pînă la nivelul unor grupe de cheltuieli complexe componente ale unicului articol de calculaţie a costurilor „cheltuieli generale de administraţie ale întreprinderii".

Anexa nr.38

VII. PLANUL CHELTUIELILOR GENERALE DE ADMINISTRAŢIE ALE ÎNTREPRINDERII
pe anul ..... pe elemente primare de cheltuieli şi pe articole de calculaţie

- mii lei -

Nr. crt.	DESTINAŢIILE CHELTUIELILOR - GRUPE DE CHELTUIELI COMPLEXE-	ELEMENTE DE CHELTUIELI PRIMARE										TOTAL CHELT. INDIR. ale secţiilor de prod (col.2+3+4+5+6+7+ 8+9+10+11)
		Chelt. cu mater. auxil..	Chelt. privind com-busti-bilul	Chelt. cu piesele de schimb	Chelt. cu obiecte de inventar	Chelt. cu energia şi apa	Chelt. cu salariile	Chelt. privind CAS, fond de sănătate	Chelt. cu fond şomaj	Chelt. cu amortiz imobiliz.	Chelt. cu ser-vicii de la terţi	
0	2	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
a)	Cheltuieli de interes general al întreprinderii	3.462	4.233	1.959	1.183	899	11.526	2.869	576	1.703	5.690	34.100
b)	Cheltuieli adminsitrativ-gospodăreşti ale unităţii	3.327	4.067	1.883	1.137	863	11.074	2.756	654	1.637	5.002	32.300
c)	Cheltuieli neproductive din sectorul administrativ-gospodăresc al unităţii	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Total cheltuieli generale de administratie ale întreprinderii	6.789	8.300	3.842	2.320	1.762	22.400	5.625	1.130	3.340	10.692	66.400

Anexa nr.38/a

PLANUL CHELTUIELILOR GENERALE DE ADMINISTRAŢIE ALE ÎNTREPRINDERII
pe anul ..... defalcat pe trimestre

- mii lei -

Nr. crt.	DESTINAŢIA CHELTUIELILOR - grupe de cheltuieli complexe –	Anul precedent Prelimin. (realizat)	Anul de plan Propuneri (plan)	din care			
				Trim.I	Trim.II	Trim.III	Trim.IV
a)	Cheltuieli de interes general al întreprinderii	34.800	34.100	8.184	8.354	8.696	8.866
b)	Cheltuieli administrativ-gospodăreşti ale unităţii	35.400	32.300	7.752	7.914	8.236	8.398
c)	Chelt. neproductive din sectorul administrativ-gospodăresc ale unităţii	600	-	-	-	-	-
	TOTAL chelt.generale de administraţie ale întreprinderii	70.800	66.400	15.936	16.268	16.932	17.264

17.5. Planificarea cheltuielilor de desfacere

În general, sub aspect metodologic, şi cheltuielile de desfacere se planifică, de asemenea în ***două faze***:

⇒ ***analitic***, pe articole de cheltuieli (simple şi complexe) şi pe elemente primare de cheltuieli, potrivit nomenclatorului din anexa nr.2, aşa cum se prezintă în ***anexa nr.39***;

⇒ ***centralizat***, pe total an, cu defalcare pe trimestre, cum se prevede în ***anexa nr.39/a***.

O particularitate esenţială a planului cheltuielilor de desfacere constă în faptul că acest plan se structurează pe două categorii distincte de cheltuieli, şi anume:

a) Cheltuieli de desfacere a produselor, cu două grupe de cheltuieli importante:

1. cheltuieli de desfacere a produselor la intern;
2. cheltuieli de desfacere a produselor la export;

b) Cheltuieli de desfacere a mărfurilor prin unităţi operative proprii (magazine, depozite, unităţi de alimentaţie publică etc.).

Scanned with OKEN Scanner

Planul cheltuielilor de desfacere a produselor reprezintă o continuare şi finalizare a planului cheltuielilor de producţie. În acelaşi timp, planul cheltuielilor de desfacere a mărfurilor constituie o lucrare distinctă, care poate fi o prelungire a planului cheltuielilor de producţie pentru produsele care se desfac prin magazinele proprii de prezentare a unităţilor productive. Acest plan poate fi şi o lucrare de bază distinctă în cazul unităţilor comerciale. În consecinţă, mai întîi se elaborează planul cheltuielilor de desfacere a produselor şi apoi planul cheltuielilor de desfacere a mărfurilor.

17.5.1. Planificarea cheltuielilor de desfacere a produselor

Spre deosebire de planul cheltuielilor de producţie, cu toate capitolele lui, care se referă atît la producţia globală cît şi implicit, la producţia marfă, planul cheltuielilor de desfacere a produselor are în vedere numai producţia marfă.

Aşa cum s-a precizat mai sus, mai întîi, se elaborează „planurile analitice de cheltuieli de desfacerea produselor la intern" şi, în continuare, la export (*anexa nr.39*), care, apoi, se defalcă pe trimestre după metodologia descrisă anterior (*anexa nr.39/a*).

17.5.2. Planificarea cheltuielilor de desfacere a mărfurilor

Planificarea analitică a cheltuielilor de desfacere a mărfurilor, pe elemente primare de cheltuieli, porneşte de la nivelul unităţilor comerciale operative (depozite, magazine, unităţi de alimentaţie publică), asemănător planificării cheltuielilor de producţie (directe şi indirecte) ale secţiilor principale de producţie sau ale fermelor, şantierelor, sectoarelor etc.

La rîndul său, planul centralizat (sau general) al cheltuielilor de desfacere a mărfurilor, pe ansamblul întreprinderii comerciale sau pe total sector de magazine al întreprinderilor productive, va cuprinde şi cote părţi din cheltuielile generale de administraţie al întreprinderii, repartizate în funcţie de salariile directe ale unităţilor comerciale operative, *anexa nr.39/b*.

În aceste condiţii, planul cheltuielilor de desfacere a mărfurilor prin unităţile comerciale operative devine plan general al cheltuielilor de desfacere a mărfurilor prin întreprinderile comerciale sau productive.

De reţinut că planul cheltuielilor generale de administraţie al întreprinderii se întocmeşte după modelul din *anexa nr.38*.

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr.39

VIII-IX. PLANUL CHELTUIELILOR DE DESFACERE A PRODUSELOR pe anul .....
pe elemente primare de cheltuieli şi pe articole de calculaţie

- mii lei -

Nr. crt.	DESTINAŢIILE CHELTUIELILOR - ARTICOLE DE CALCULAŢIE A COSTURILOR –	ELEMENTE DE CHELTUIELI PRIMARE										TOTAL CHELT. INDIR. ale secţiilor de producţie. (col.2+3+4+5+6+7+8+9+10+11)
		Chelt. cu mater. auxil..	Chelt. privind com-busti-bilul	Chelt. cu piesele de schimb	Chelt. cu obiecte de inventar	Chelt. cu energia şi apa	Chelt. cu salariile	Chelt. privind CAS, fond de sănătate	Chelt. cu fond şomaj	Chelt. cu amortiz imobiliz.	Chelt. cu ser-vicii de la terţi	
0	2	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
VIII	Cheltuieli de desfacere a produselor la intern											
1.	Chelt.de transport şi manipulare a produselor livrate clienţilor interni	575	2.000	1.000	-	1.000	3000	750	150	500	-	8.975
2.	Chelt.de ambalare a produselor supuse livrării la clienţi	3.000	-	-	-	-	2.000	500	100	-	-	5.600
3.	Chelt. de reclamă şi publicitate	1.000	-	-	1.275	-	2.000	500	100	-	700	5.575
4.	Alte chelt. de desfacere a produselor la intern	-	-	-	-	-	500	125	25	-	-	650
	TOTAL VIII	4.575	2.000	1.000	1.275	1.000	7.500	1.875	375	500	700	20.800
IX.	Cheltuieli de desfacere a produselor la export	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1.	Chelt. de transport pe parcurs intern, manipulare, depozitare, sortare, recondiţionare şi vămuire a produselor livrate la export	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2.	Perisabilităţi în limita normelor aprobate la produsele livrate la export	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
3.	Alte chelt. de desfacere a produselor la export	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
4.	Chelt. neproductive la export	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	TOTAL IX	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Total general chelt. de desfacere (VIII+IX)	4.575	2.000	1.000	1.275	1.000	7.500	1.875	375	500	700	20.800

Anexa nr.39/a

VIII-IX. PLANUL CHELTUIELILOR DE DESFACERE A PRODUSELOR
pe anul ..... defalcat pe trimestre

- mii lei -

Nr. crt.	DESTINAŢIA CHELTUIELILOR - articole de calculaţie –	Anul precedent Prelimin. (realizat)	Anul de plan Propuneri (plan)	din care			
				Trim.I	Trim.II	Trim.III	Trim.IV
VIII	**Cheltuieli de desfacere a produselor la intern**						
1.	Chelt.de transport şi manipulare a produselor livrate clienţilor interni	9.000	8.975	2.154	2.199	2.288	2.333
2.	Chelt.de ambalare a produselor supuse livrării la clienţi	6.000	5.600	1.344	1.372	1.428	1.456
3.	Chelt. de reclamă şi publicitate	5.800	5.575	1.338	1.366	1.422	1.449
4.	Alte chelt. de desfacere a produselor la intern	700	650	156	159	166	169
	TOTAL VIII	**21.500**	**20.800**	**4.992**	**5.096**	**5.304**	**5.408**
IX.	**Cheltuieli de desfacere a produselor la export**	-	-	-	-	-	-
1.	Chelt. de transport pe parcurs intern, manipulare, depozitare, sortare, recondiţionare şi vămuire a produselor livrate la export	-	-	-	-	-	-
2.	Perisabilităţi în limita normelor aprobate la produsele livrate la export	-	-	-	-	-	-
3.	Alte chelt. de desfacere a produselor la export	-	-	-	-	-	-
4.	Chelt. neproductive la export	-	-	-	-	-	-
	TOTAL IX	-	-	-	-	-	-
	TOTAL GENERAL CHELT. DE DESFACERE (VIII+IX)	**21.500**	**20.800**	**4.992**	**5.096**	**5.304**	**5.408**

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr.39/b

X. PLANUL CHELTUIELILOR DE DESFACERE A MĂRFURILOR PRIN UNITĂŢI COMERCIALE OPERATIVE
pe anul ..... pe elemente primare de cheltuieli şi pe articole de calculaţie a costurilor

- mii lei -

Nr. crt.	DESTINAŢIILE CHELTUIELILOR - ARTICOLE DE CALCULAŢIE A COSTURILOR -	ELEMENTE DE CHELTUIELI PRIMARE										TOTAL CHELT. INDIR. ale secţiilor de producţie. (col.2+3+4+5+6+ 7+8+9+10+11)
		Chelt. cu mater. auxil..	Chelt. privind com-busti-bilul	Chelt. cu piesele de schimb	Chelt. cu obiecte de inventar	Chelt. cu energia şi apa	Chelt. cu salariile	Chelt. privind CAS, fond de sănătate	Chelt. cu fond şomaj	Chelt. cu amortiz imobiliz.	Chelt. cu ser-vicii de la terţi	
0	2	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
a.	Chelt. specifice activităţii unităţilor comerciale operative											
b.	Chelt. de interes general ale unităţilor comerciale operative											
c.	Chelt. administrativ-gospodăreşti ale unităţilor comerciale operative											
d.	Chelt. neproductive ale unităţilor comerciale operative											
X.	**Total chelt. de desfacere a mărfurilor prin unităţile comerciale operative**											
e.	Cota-parte din cheltuielile generale de administraţie ale întreprinderii											
	TOTAL GENERAL cheltuieli de desfacere a mărfurilor											

Notă: acest plan urmează să fie defalcat pe trimestre, în funcţie de ponderea volumului valoric al mărfurilor planificate a se desface în fiecare trimestru

Scanned with OKEN Scanner

17.6. Planul general (centralizat) al cheltuielilor de producţie şi de desfacere a produselor

La baza întocmirii planului general al cheltuielilor de producţie şi de desfacere a produselor stau datele din celelalte planuri de cheltuieli: planul cheltuielilor de producţie directe, planurile analitice ale cheltuielilor de producţie indirecte şi planul analitic al cheltuielilor de desfacere a produselor. Aceste planuri ***se centralizează*** după un model asemănător cu cel din ***anexele nr. 40 şi 40/a***.

Prin centralizarea datelor din aceste planuri parţiale de cheltuieli se obţine *planul general al cheltuielilor de producţie şi de desfacere pe întreprindere, structurat după natura economică a cheltuielilor – pe elemente primare de cheltuieli – şi după destinaţia economică a aceloraşi cheltuieli, pe articole de calculaţie a costurilor –, precum, şi defalcate pe trimestre.*

Acest plan general de cheltuieli constituie una din cele două componente esenţiale ale bugetului de venituri şi cheltuieli al întreprinderii şi anume: partea de cheltuieli.

Anexa nr.40

PLANUL GENERAL (CENTRALIZAT) AL CHELTUIELILOR DE PRODUCŢIE ŞI DE DESFACERE A PRODUSELOR
pe anul ....., pe elemente primare de cheltuieli şi pe articole de calculaţie a costurilor

- mii lei -

Nr. crt.	DESTINAŢIA CHELTUIELILOR - ARTICOLE DE CALCULAŢIE A COSTURILOR -	Anexa nr.	ELEMENTE DE CHELTUIELI PRIMARE											TOTAL CHELT. INDIR. ale secţiilor de producţie (col.2+3+4+5+6+7+8+9+10+11)
			Chelt. cu mater. Prime	Chelt. cu mater. auxil..	Chelt. privind combustibilul	Chelt. cu piesele de schimb	Chelt. cu obiecte de invent.	Chelt. cu energia şi apa	Chelt. cu salariile	Chelt. privind CAS, fond de sănătate	Chelt. cu fond şomaj	Chelt. cu amortiz imobiliz.	Chelt. cu serviciile de la terţi	
0	A	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
I	Chelt. cu materiile prime directe	33	1129385	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1.129.385
III	Chelt. cu salariile directe şi accesorii	35	-	-	-	-	-	-	289770	72.443	14.488	-	-	376.701
V	Chelt. cu întreţ. şi funcţionarea utilajului tehnologic şi mijloacelor de transport secţie	37	-	25.500	14.739	3.963	4.937	5.182	24.556	6.139	1.228	22.945	4.174	113.363
VI	Chelt. generale ale secţiilor principale	37	-	24.500	14.161	3.807	4.743	4.978	23.594	5.899	1.180	22.045	4.011	108.918
VII	Chelt.generale de administraţie ale întreprinderii	38	-	6.789	8.300	3.842	2.320	1.762	25.600	5.625	1.130	3.340	10.692	66.400
VIII	Chelt.de desfacere a produselor	39	-	4.575	2.000	1.000	1.275	1.000	7.500	1.875	375	500	700	20.800
	TOTAL		1129385	61.364	39.200	12.612	13.275	12.922	368020	91.981	18.401	48.830	19.577	1.815.567

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr.40/a

PLANUL GENERAL (CENTRALIZAT) AL CHELTUIELILOR DE PRODUCŢIE ŞI DE DESFACERE A PRODUSELOR pe anul ..... defalcat pe trimestre

- mii lei -

Nr. crt.	Natura şi destinaţia cheltuielilor - elemente primare de cheltuieli şi articole de calculaţie a costurilor de producţie -	Anul precedent Prelimin. (realizat)	Anul de plan Propuneri (plan)	din care			
				Trim.I	Trim.II	Trim.III	Trim.IV
0	1	2	3	4	5	6	7
A.	**Natura cheltuielilor – pe elemente primare de cheltuieli**						
1.	Cheltuieli cu materiile prime		1.129.385	271.053	276.699	287.993	293.640
2.	Cheltuieli cu materiile auxiliare		61.364	14.727	15.034	15.648	15.955
3.	Cheltuieli cu combustibilul		39.200	9.468	9.604	9.996	10.192
4.	Cheltuieli cu piese de schimb		12.612	3.027	3.090	3.216	3.279
5.	Cheltuieli cu obiecte de inventar		13.275	3.186	3.252	3.385	3.452
6.	Cheltuieli cu energia şi apa		12.922	3.101	3.166	3.295	3.360
7.	Cheltuieli cu salariile		368.020	88.325	90.165	93.845	95.685
8.	Cheltuieli cu C.A.S.		91.981	22.075	22.535	23.455	23.915
9.	Cheltuieli cu fond şomaj		18.401	4.416	4.508	4.692	4.785
10.	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor		48.830	11.719	11.963	12.452	12.696
11.	Cheltuieli cu serviciile de la terţi		19.577	4.698	4.798	4.991	5.088
	TOTAL A		**1.815.567**	**435.736**	**444.814**	**462.970**	**472.047**
B	Destinaţia cheltuielilor – pe articole de calculaţie a costurilor						
I	Cheltuieli cu materiile prime directe		1.129.385	271.053	276.699	287.993	293.640
III	Cheltuieli cu salariile directe şi accesorii		376.701	90.408	92.292	96.059	97.942
V	Chelt. cu întreţinerea şi funcţionarea utilajului tehnologic şi mijloacelor de transport ale secţiei (fermei, şantierului etc.)		113.363	27.207	27.774	28.908	29.474
VI	Chelt. generale ale secţiilor principale de producţie (fermelor, şantierelor etc.)		108.918	26.140	26.685	27.774	28.319
VII	Chelt.generale de administraţie ale întreprinderii		66.400	15.936	16.268	16.932	17.264
VIII	Cheltuieli de desfacere a produselor		20.800	4.992	5.096	5.304	5.408
	TOTAL B		**1.815.567**	**435.736**	**444.814**	**462.970**	**472.047**

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 18

PLANIFICAREA COSTURILOR PRODUSELOR, LUCRĂRILOR ŞI SERVICIILOR

Acest plan se întocmeşte pentru toate produsele, lucrările şi serviciile cuprinse în nomenclatorul producţiei marfă. La întreprinderile care au o nomenclatură de produse vastă, se poate admite ca acest capitol al planului costurilor să se întocmească numai pe grupe de produse similare sau omogene, care ar fi: laminatele, şuruburile, piesele turnate etc. În aceste cazuri, rezultatul planificării îl constituie costurile medii antecalculate (planificate) pe grupe de produse şi nu costurile individuale pe fiecare produs.

Costurile produselor, lucrărilor şi serviciilor se planifică pe două subcapitole distincte: a) planul costurilor unitare ale produselor, lucrărilor sau serviciilor; b) planul costurilor totale ale produselor, lucrărilor şi serviciilor. Ambele planuri se desfăşoară pe articole de calculaţie.

18.1. Planificarea costurilor unitare ale produselor, lucrărilor sau/şi serviciilor

18.1.1. Repartizarea cheltuielilor de producţie indirecte planificate

Lucrările de întocmire a acestui plan se realizează în două etape succesive şi anume:

a) în prima etapă ***se repartizează pe produse, lucrări sau servicii cheltuielile indirecte*** care au fost planificate global pe secţii, ferme, şantiere, sectoare etc. şi pe organismele funcţionale ale întreprinderii:

- cheltuieli indirecte ale secţiilor principale de producţie (fermelor, şantierelor, sectoarelor etc.), ***anexa nr. 41***;
- cheltuieli generale de administraţie ale întreprinderii, ***anexa nr. 42***;
- cheltuieli de desfacere planificate, ***anexa nr. 43***.

Criteriile sau bazele de repartizare a cheltuielilor indirecte sînt diferite pe categorii de cheltuieli indirecte, astfel:

a) pentru cheltuieli indirecte ale secţiilor principale de producţie (fermelor, şantierelor, sectoarelor etc.), baza de repartizare o constituie salariile directe, inclusiv contribuţia unităţii la asigurările sociale şi de sănătate şi la fondul de şomaj, calculate asupra acestor salarii;

b) pentru cheltuielile generale de administraţie ale întreprinderii se folosesc cheltuielile de prelucrare ale secţiilor principale de producţie (fermelor, şantierelor, sectoarelor etc.);

c) cheltuielile de desfacere se repartizează în funcţie de costurile de producţie.

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr.41

SITUAȚIA DE REPARTIZARE A CHELTUIELILOR INDIRECTE ALE SECȚIILOR PRINCIPALE DE PRODUCȚIE PLANIFICATE

- mii lei -

Nr. crt.	INDICATORII DE CALCUL	SECȚIA				Pro-duse plan. Buc	CHELT. PE UNITATEA DE PRODUS (col. 5 : 6)
		I	II	III	TOTAL (Col. 2+3+4)		
0	1	2	3	4	5	6	7
I	TOTAL CHELT. INDIRECTE PLANIFICATE DE REPARTIZAT, din care:	110.080	79.140	33.061	222.281		
1	Chelt.cu întrț. și funcț. utilajelor	56.141	40.361	16.861	113.363		
2	Chelt. generale ale secției	53.939	38.779	16.200	108.918		
II	BAZA DE REPARTIZARE: CHELT. CU SALARII, C.A.S., FOND SĂNĂTATE ȘI FOND ȘOMAJ DIRECTE – TOTAL	144.495	164.268	67.938	376.701		
1	din care: la produsul A	67.080	75.075	33.150	175.305		
2	la produsul B	47.112	52.572	21.684	121.368		
3	la produsul C	30.302	36.621	13.104	80.028		
III	COEFICIENȚI DE REPARTIZARE K	0,761	0,482	0,486	0,590		
1	la Ch. Cu întrț. și funcț. utilaje (I_1 : II) ..... = K_1	0,388	0,246	0,248	0,301		
2	la Ch. Generale ale secției (I_2 : II) = K_2	0,373	0,236	0,238	0,289		
IV	CHELT. INDIRECTE PLANIFICATE REPARTIZATE PE PRODUSE - TOTAL	110.080	79.140	33.061	222.281		
1	din care: Ch. cu întrț. și funcț. utilaj -total	56.141	40.361	16.861	113.363	-	-
-	din care: la produsul A (II_1 x III_1)	26.027	18.421	8.233	52.681	500	105,3626
-	la produsul B (II_2 x III_1)	18.327	12.932	5.378	36.637	400	91,5675
-	la produsul C (II_3 x III_1)	11.787	9.008	3.250	24.045	300	80,1500
2	Ch. Generale ale secției – total	53.939	38.779	16.200	108.918	-	-
-	la produsul A (II_1 x III_2)	25.063	17.729	7.890	50.682	500	101,3640
-	la produsul B (II_2 x III_2)	17.573	12.407	5.161	35.141	400	87,8525
-	la produsul C (II_3 x III_2)	11.303	8.643	3.149	23.095	300	76,9833
3	TOTAL CHELT. INDIRECTE PLANIFICATE ALE SECȚIILOR PRINCIPALE DE PRODUCȚIE REPARTIZATE PE PRODUSE	110.080	79.140	33.061	222.281	-	-
-	din care: la produsul A (IV_{1A} + IV_{2A})	51.090	36.150	16.123	103.363	500	206,726
-	la produsul B (IV_{1B} + IV_{2B})	35.900	25.339	10.539	71.778	400	179,445
-	la produsul C (IV_{1C} + IV_{2C})	23.090	17.651	6.399	47.140	300	157,133

Anexa nr.42

SITUAȚIA DE REPARTIZARE A CHELTUIELILOR GENERALE DE ADMINISTRAȚIE ȘI CONDUCERE PLANIFICATE ALE ÎNTREPRINDERII

- mii lei -

Nr. crt.	INDICATORII DE CALCUL	SECȚIA					Chelt. g-le de ad-ție. de întrep. Pe produs (col. 5 : 6)
		I	II	III	TOTAL (Col. 2+3+4)		
0	1	2	3	4	5	6	7
I	TOTAL CHELT. GENERALE DE ADMINISTRAȚIE ALE ÎNTREPRINDERII PLANIFICATE DE REPARTIZAT				66.400		
II	BAZA DE REPARTIZARE: CHELT. DE PRELUCRARE ALE SECȚIEI, formate din:	254.575	243.408	100.999	598.982		
a	CHELT. PLAN CU SALARII DIRECTE ȘI ACCESORII -TOTAL din care:	144.495	164.268	67.938	376.701		
	1) la produsul A	67.080	75.075	33.150	175.305		
	2) la produsul B	47.112	52.572	21.684	121.368		
	3) la produsul C	30.302	36.621	13.104	80.028		
b	CHELT. INDIRECTE ALE SECȚIEI PLAN. din care:	110.080	79.140	33.061	222.281		
	1) la produsul A	51.090	36.150	16.123	103.363		
	2) la produsul B	35.900	25.339	10.539	71.778		
	3) la produsul C	23.090	17.651	6.399	47.140		
c	TOTAL CHELT. DE PRELUCRARE PE PRODUSE (a + b)	254.575	243.408	100.999	598.982		
	1) la produsul A	118.170	111.225	49.273	278.668		
	2) la produsul B	83.012	77.911	32.223	193.146		
	3) la produsul C	53.392	54.272	19.503	127.168		
III	COEFICIENT DE REPARTIZARE (K = I : II)				0,11085		
IV	CHELT. GENERALE DE ADMINISTRAȚIE ALE ÎNTREPRINDERII REPARTIZATE PE PRODUSE – TOTAL, din care:	28.221	26.983	11.196	66.400		
1	la produsul A (II_{C1} x III)	13.099	12.330	5.462	30.892	500	61,784
2	la produsul B (II_{C2} x III)	9.203	8.637	3.572	21.411	400	53,527
3	la produsul C (II_{C3} x III)	5.919	6.016	2.162	14.097	300	46,990

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr.43

SITUAŢIA DE REPARTIZARE A CHELTUIELILOR DE DESFACERE PLANIFICATE

- mii lei -

Nr. crt.	INDICATORII DE CALCUL	Baze de repartizare					Ch. de desfacere planific. pe unit. de produs (Col. 5 : 6)
		Chelt. cu mat. prime directe	Chelt. de prelucr. ale secţiei	Chelt. generale de ad-ţie ale întrepr.	COST.DE PROD.PLAN. (Col.2+3+4)		
0	1	2	3	4	5	6	7
I	CHELT DE DESFACERE PLAN. DE REPARTIZAT	-	-	-	20.800		
II	BAZA DE REPARTIZARE - TOTAL	1.129.385	598.982	66.400	1.794.767		
1	la produsul A	522.342	278.668	30.892	831.902		
2	la produsul B	369.648	193.146	21.411	584.205		
3	la produsul C	237.395	127.168	14.097	378.660		
III	KOEFICIENT DE REPARTIZARE (I : II)	-	-	-	0,011589		
IV	CHELT. DE DESF. REPARTIZATE - Total	13.088	6.942	770	20.800		
1	la produsul A (II_1 x III)	6.053	3.230	359	9.641	500	19,282
2	la produsul A (II_2 x III)	4.284	2.238	249	6.771	400	16,9275
3	la produsul A (II_3 x III)	2.751	1.474	163	4.388	300	14,6267

18.1.2. Întocmirea planului costurilor pe fiecare produs, lucrare sau serviciu

b) ***În etapa a doua*** se întocmeşte planul costurilor pe fiecare produs, pe baza datelor din planurile de cheltuieli directe şi din situaţiile de repartizare a cheltuielilor indirecte, *anexele 44* (pentru produsul ***A***), ***45*** (pentru produsul ***B***) şi ***46*** (pentru produsul ***C***).

18.2. Planificarea costurilor totale ale produselor, lucrărilor sau serviciilor

Costurile totale ale produselor, lucrărilor sau serviciilor se stabilesc prin calcul, înmulţind costurile unitare, desfăşurate pe articole de calculaţie, cu cantităţile de produse, lucrări sau servicii planificate a se produce în anul de plan, apoi, prin însumarea acestor costuri totale ale produselor, lucrărilor sau serviciilor se obţine costul planificat total al întregii producţii planificată a se obţine în anul de plan (model din ***anexa nr. 47***).

Acest plan trebuie să coincidă cu „Planul general (centralizat) al cheltuielilor de producţie şi de desfacere" din anexa nr. 40.

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr. 44

PLANUL COSTULUI UNITAR AL PRODUSULUI „A" PE ANUL ....

STAS ..... Greutate pe unitate ..... Cantităţi planificate 500 buc., din care pentru producţia marfă ....., caracteristici .....

codul: 8.01.506 - lei II -

Nr. crt.	ARTICOLE DE CALCULAŢIE A COSTURILOR	U/M	AN DE BAZĂ – REALIZAT			ANUL DE PLAN – PROPUNERI		
			Consum specific efectiv	Preţ unitar	Cost pe unit. de produs (col. 3x4)	Consum specific planific.	Preţ unitar	Cost pe unit. De produs (col. 6x7)
0	1	2	3	4	5	6	7	8
A	CHELT. DE PROD. DIRECTE. – TOTAL	(I+II)						1.399.294
I	Chelt. cu materiile prime şi materialele consumabile directe	(a+b)						1.044.684
1	materialul „a"	Kg.				1.010	300	303.000
2	Materialul „b"	Kg.				31	500	15.500
3	Materialul „c"	Kg.				72	2.000	144.000
4	Materialul „d"	Kg.				252	400	100.800
5	Materialul „e"	Kg.				26	450	11.700
6	Materialul „f"	m.				10	3.000	30.000
7	Materialul „g"	Kg.				102	600	61.200
8	Materialul „h"	m.c.				0,200	40.000	8.000
9	Materialul „i_1"	buc.				1	350000	350.000
10	Materialul „i_2"	Buc.				-	307000	-
11	Materialul „i_3"	Buc.				-	250000	-
a	Total preţ de facturare					-	-	1.024.200
b	Chelt. de transp. Aprovizionare	-					2%	20.484
II	CHELT. CU SALARII DIRECTE ŞI ACCESORII	(a+b+c)						350.610
1	operaţia de „formare"	ore				39	800	31.200
2	operaţia de „turnare"	ore				51	1.000	51.000
3	operaţia de „curăţire"	ore				30	700	21.000
4	operaţia de „strunjire"	ore				60	600	36.000
5	operaţia de „frezare"	ore				45	600	27.000
6	operaţia de „găurire"	ore				30	400	12.000
7	operaţia de „forjare"	ore				45	500	22.500
8	operaţia de „tratamente termice	ore				60	300	18.000
9	operaţia de „sudură"	ore				45	700	31.500
10	operaţia de „vopsit"	ore				30	500	15.000
11	operaţia de „ambalat"	ore				15	300	4.500
a	Total salarii							269.700
b	Contrib. unităţii. la asig. Soc. şi fond de sănătate							67.425
c	Contrib. Unităţii. la fond şomaj							13.485
B	CHELT. INDIRECTE ALE SECŢIILOR PRINCIPALE DE PRODUCŢIE - TOTAL	(III+IV)						206.726
III	Chelt. cu întreţ. şi funcţ. Utilaj.							105.362
IV	Chelt. generale ale secţiilor							101.364
C	COST DE SECŢIE (A+B)							1.602.020
V	Chelt. generale de administraţie ale întreprinderii							61.784
D	COST DE ÎNTREPRINDERE (C + V)							1.667.804
VI	Chelt. de desfacere							19.282
E	COST COMPLET (comercial) (D + VI)							1.683.086
VII	Profitul planificat						10%	168.708
F	PREŢ DE PRODUCŢIE (E + VII)							1.851.394

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr. 45

PLANUL COSTULUI UNITAR AL PRODUSULUI „B" PE ANUL .....

STAS ..... Greutate pe unitate ..... Cantități planificate 400 buc., din care pentru producția marfă ....., caracteristici .....

codul: 8.01.507 - lei II -

Nr. crt.	ARTICOLE DE CALCULAȚIE A COSTURILOR	U/M	AN DE BAZĂ – REALIZAT			ANUL DE PLAN – PROPUNERI		
			Consum specific efectiv	Preț unitar	Cost pe unit. de produs (col. 3x4)	Consum specific planific	Preț unitar	Cost pe unit. de produs (col. 6x7)
0	1	2	3	4	5	6	7	8
A	CHELT. DE PROD. DIRECTE. – TOTAL	(I+II)						1.227.540
I	Chelt. cu materiile prime și materialele consumabile directe	(a+b)						924.120
1	materialul „a"	Kg.				910	300	273.000
2	Materialul „b"	Kg.				26	500	13.000
3	Materialul „c"	Kg.				66	2.000	132.000
4	Materialul „d"	Kg.				202	400	80.800
5	Materialul „e"	Kg.				24	450	10.800
6	Materialul „f"	m.				9	3.000	27.000
7	Materialul „g"	Kg.				92	600	55.200
8	Materialul „h"	m.c.				0,180	40.000	7.200
9	Materialul „i_1"	buc.				-	350000	-
10	Materialul „i_2"	buc.				1	307000	307.000
11	Materialul „i_3"	buc.				-	250000	-
a	Total preț de facturare					-	-	906.000
b	Chelt. de transp. aprovizionare	-					2%	18.120
II	CHELT. CU SALARII DIRECTE ȘI ACCESORII	(a+b+c)						303.420
1	operația de „formare"	ore				38	800	28.800
2	operația de „turnare"	ore				45	1.000	45.000
3	operația de „curățire"	ore				24	700	16.800
4	operația de „strunjire"	ore				54	600	32.400
5	operația de „frezare"	ore				39	600	23.400
6	operația de „găurire"	ore				24	400	9.600
7	operația de „forjare"	ore				39	500	19.500
8	operația de „tratamente termice	ore				54	300	16.200
9	operația de „sudură"	ore				36	700	25.200
10	operația de „vopsit"	ore				24	500	12.000
11	operația de „ambalat"	ore				15	300	4.500
a	Total salarii							233.400
b	Contrib. Unității. la asig. soc. și fond de sănătate						25%	58.350
c	Contrib. Unității. la fond șomaj						5%	11.670
B	CHELT. INDIRECTE ALE SECȚIILOR PRINCIPALE DE PRODUCȚIE – TOTAL	(III+IV)						179.419
III	Chelt. cu întreț. și funcț. Utilaj.							91.567
IV	Chelt. generale ale secțiilor							87.852
C	COST DE SECȚIE (A+B)							1.406.959
V	Chelt. generale de administrație ale întreprinderii							53.527
D	COST DE ÎNTREPRINDERE (C + V)							1.460.486
VI	Chelt. de desfacere							16.927
E	COST COMPLET (comercial) (D + VI)							1.477.413
VII	Profitul planificat						10%	147.744
F	PREȚ DE PRODUCȚIE (E + VII)							1.625.157

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr. 46

PLANUL COSTULUI UNITAR AL PRODUSULUI „C" PE ANUL .....
STAS ..... Greutate pe unitate ..... Cantităţi planificate 300 buc., din care pentru producţia marfă ....., caracteristici .....

codul: 8.01.508 - lei II -

Nr. crt.	ARTICOLE DE CALCULAŢIE A COSTURILOR	U/M	AN DE BAZĂ - REALIZAT			ANUL DE PLAN – PROPUNERI		
			Consum specific efectiv	Preţ unitar	Cost pe unit. de produs (col. 3x4)	Consum specific planific	Preţ unitar	Cost pe unit. De produs (col. 6x7)
0	1	2	3	4	5	6	7	8
A	CHELT. DE PROD. DIRECTE. – TOTAL	(I+II)						1.058.076
I	Chelt. cu materiile prime şi materialele consumabile directe	(a+b)						791.316
1	materialul „a"	Kg.				810	300	243.000
2	Materialul „b"	Kg.				21	500	10.500
3	Materialul „c"	Kg.				61	2.000	122.000
4	Materialul „d"	Kg.				152	400	60.800
5	Materialul „e"	Kg.				22	450	9.900
6	Materialul „f"	m.				8	3.000	24.000
7	Materialul „g"	Kg.				82	600	49.200
8	Materialul „h"	m.c.				0,160	40.000	6.400
9	Materialul „i_1"	buc.				-	350000	-
10	Materialul „i_2"	buc.				-	307000	-
11	Materialul „i_3"	buc.				1	250000	250.000
a	Total preţ de facturare					-	-	775.800
b	Chelt. de transp. aprovizionare	-					2%	15.516
II	CHELT. CU SALARII DIRECTE ŞI ACCESORII	(a+b+c)						266.760
1	operaţia de „formare"	ore				30	800	24.000
2	operaţia de „turnare"	ore				39	1.000	39.000
3	operaţia de „curăţire"	ore				21	700	14.700
4	operaţia de „strunjire"	ore				51	600	30.600
5	operaţia de „frezare"	ore				36	600	21.600
6	operaţia de „găurire"	ore				21	400	8.400
7	operaţia de „forjare"	ore				36	500	18.000
8	operaţia de „tratamente termice	ore				51	300	15.300
9	operaţia de „sudură"	ore				30	700	21.000
10	operaţia de „vopsit"	ore				18	500	9.000
11	operaţia de „ambalat"	ore				12	300	3.600
a	Total salarii							205.200
b	Contrib. Unităţii. la asig. Soc. şi fond de sănătate						25%	51.300
c	Contrib. Unităţii. la fond şomaj						5%	10.260
B	CHELT. INDIRECTE ALE SECŢIILOR PRINCIPALE DE PRODUCŢIE – TOTAL	(III+IV)						157.133
III	Chelt. cu întreţ. şi funcţ. Utilaj.							80.150
IV	Chelt. generale ale secţiilor							76.983
C	COST DE SECŢIE (A+B)							1.215.269
V	Chelt. generale de administraţie ale întreprinderii							46.990
D	COST DE ÎNTREPRINDERE (C + V)							1.262.199
VI	Chelt. de desfacere							14.627
E	COST COMPLET (comercial) (D + VI)							1.276.826
VII	Profitul planificat						10%	127.683
F	PREŢ DE PRODUCŢIE (E + VII)							1.404.509

Scanned with OKEN Scanner

PLANUL COSTURILOR TOTALE ALE PRODUSELOR (LUCRĂRILOR SAU SERVICIILOR) PE ARTICOLE DE CALCULAŢIE
PE ANUL .....

Nr crt.	Produsele planificate			COSTURI PLANIFICATE PE ARTICOLE DE CALCULAŢIE											
	Denumirea	U/M	Cantitatea	Ch. cu materii prime şi materiale directe		Ch. cu salarii şi accesorii directe		Total ch. de prod. directe		Ch. cu întreţ. şi funcţ. Utilajului		Ch. generale ale secţiilor de prod. principale		Total ch. indirecte ale secţiilor de prod. principale	
				unitar	Total (col.3x4)	unitar	Total (col.3x6)	unitar	Total (col.3x8)	unitar	Total (col.3x10)	unitar	Total (col.3x12)	unitar	Total (col.3x14)
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1	Produsul „A"	buc	500	1044684	522342000	350610	175305000	1395294	697647000	105362	52681000	101364	50682000	206726	103363000
2	Produsul „B"	buc	400	924120	369648000	303420	121368000	1227540	491016000	91593	36637000	87852	35141000	179445	71778000
3	Produsul „C"	buc	300	791316	237395000	266760	80028000	1058076	317423000	80150	24045000	76983	23095000	157133	47140000
Total	Total	-	-	-	1129385000	-	376701000	-	1506086000	-	113363000	-	108918000	-	222281000

CONTINUARE Anexa nr. 47

TOTAL COST DE SECŢIE		Ch. generale de administraţie ale întreprinderii		TOTAL COST DE ÎNTREPRINDERE		Cheltuieli de desfacere		TOTAL COST COMPLET (COMERCIAL)		Profitul planificat al producătorului		PREŢ DE PRODUCŢIE	
unitar	Total (col.3x16)	unitar	Total (col.3x18)	unitar	Total (col.3x20)	unitar	Total (col.3x22)	unitar	Total (col.3x24)	unitar	Total (col.3x26)	unitar	Total (col.3x28)
16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29
1602020	801010000	61784	30892000	1663804	831902000	19282	9641000	1683086	841543000	168308	84154000	1851394	925697000
1406985	562794000	53527	21411000	1460512	584205010	16927	6771000	1477439	590976000	147744	59097600	1625183	650073200
1215209	364563000	46990	14097000	1262199	378660000	14627	4388000	1276826	383048000	127683	38304400	1404509	421352800
-	1728367000	-	66400000	-	1794767000	-	20800000	-	1815567000	-	181556000	-	1997123000

Scanned with OKEN Scanner

18.3. Planificarea reducerii costurilor de producţie

Planul reducerii costurilor de producţie reprezintă o lucrare de sinteză a celorlalte lucrări de planificare a costurilor din paragrafele precedente ale acestui capitol şi are ca scop reducerea planificată a costurilor de producţie ale întreprinderii.

Principalul indicator al acestui capitol de plan al costurilor este indicatorul ***„cheltuieli la 1000 lei producţie marfă la preţ de producţie***".

Obiectivul de reducere a „cheltuielilor la 1000 lei producţie marfă la preţ de producţie" se stabileşte ca diferenţă între nivelul planificat din anul de plan şi nivelul efectiv (preliminat) din anul de bază (precedent) al acestui indicator.

De exemplu: $Ch._{/1000\ lei\ pd.} = \frac{1.815.567.000 \times 1.000}{1.997.322.900} = 909$ lei

Presupunînd că nivelul efectiv din anul precedent este de 959 lei, obiectivul reducerii costurilor de producţie este de (959 – 909) = 50 lei.

În finalul lucrărilor de planificare a costurilor se întocmeşte un document scris denumit ***„Memoriul explicativ privind elaborarea planului costurilor de producţie***", în care se arată, între altele, principalele rezerve de reducere a costurilor prevăzute a se mobiliza în perioada de plan, şi alte explicaţii considerate necesare pentru înţelegerea completă a metodologiei de calcul, conţinutul, nivelul şi structura indicatorilor cuprinşi în planul costurilor.

18.4. Planul lunar al costurilor de producţie

Avînd în vedere faptul că aplicaţiile monografice privind costurile efective din capitolele următoare se limitează la o lună de zile (decembrie a.c.), este necesar să existe şi un plan al costurilor pentru această lună, aşa cum este cel din anexa nr. 47a.

Scanned with OKEN Scanner

PLANUL CHELTUIELILOR DE PRODUCȚIE

Anexa nr.47/a

pe luna decembrie a.c.

Nr. crt.	Articolele de calculație	Produsul „A" – 44 buc		Produsul „B" – 34 buc		Produsul „C" – 24 buc		Total general (col.3+5+7)
		Cheltuieli		Cheltuieli		Cheltuieli		
		unitare	Totale (col.2x44 buc)	unitare	Totale (col.4x34 buc)	unitare	Totale (col.6x24 buc)	
0	1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Chelt.cu materii prime şi mat. directe – Total, din care:	1.044.684	45.966.096	934.120	31.420.080	791.316	18.991.584	96.377.760
	■ Secția I	471.750	20.757.000	426.360	14.496.240	383.010	9.192.240	44.445.480
	■ Secția II	207.774	9.142.056	177.276	6.027.384	146.778	3.522.672	18.692.112
	■ Secția III	365.160	16.087.040	320.484	10.896.456	261.528	6.276.672	33.240.168
2.	Chelt. cu salarii directe şi accsorii – Total, din care	350.610	15.426.840	303.420	10.316.280	266.760	6.402.240	32.145.360
	■ Secția I	134.160	5.903.040	117.780	4.004.520	101.010	2.424.240	12.331.800
	■ Secția II	150.150	6.606.600	131.430	4.468.680	122.070	2.929.680	14.004.900
	■ Secția III	66.300	2.917.200	54.210	1.843140	43.680	1.048.320	5.808.660
3.	Chelt.cu întreținerea şi funcționarea utilajelor- Total, din care	105.362	4.635.928	91.567	3.113.278	80.150	1.923.600	9.672.806
	■ Secția I	52.054	2.290.376	45.817	1.557.778	39.290	942.960	4.791.114
	■ Secția II	36.842	1.621.048	32.305	1.098.370	30.030	720.720	3.440.138
	■ Secția III	16.466	724.504	13.445	457.130	10.830	259.920	1.441.554
4.	Chelt. generale ale secției – Total	101.364	4.460.016	87.852	2.986.968	76.983	1.847.592	9.294.576
	din care: ■ Secția I	50.126	2.205.544	43.933	1.493.722	37.677	904.248	4.603.614
	■ Secția II	35.458	1.560.152	31.017	1.054.578	28.810	691.440	3.306.570
	■ Secția III	15.780	694.322	12.902	438.668	10.496	251.904	1.384.892
5.	Cost de secție – Total, din care	1.602.020	70.488.880	1.406.959	47.836.606	1.215.209	29.165.016	147.490.502
	■ Secția I	708.090	31.155.960	633.890	21.552.260	560.987	13.463.688	66.171.908
	■ Secția II	430.224	18.929.856	372.028	12.648.952	327.688	7.864.512	39.443.320
	■ Secția III	463.705	20.403.064	401.041	13.635.394	326.534	7.836.816	41.875.274
6.	Chelt.generale de administrație – Total	61.784	2.718.496	53.527	1.819.918	46.990	1.127.760	5.666.174
	din care: ■ Secția I	26.199	1.153.756	23.006	782.204	19.730	473.520	2.408.480
	■ Secția II	10.924	480.656	21.591	734.094	20.053	481.272	1.696.522
	■ Secția III	24.661	1.085.084	8.930	303.620	7.207	172.968	1.561.672
7.	Cost de întreprindere – Total	1.663.804	73.207.376	1.460.486	49.656.524	1.262.199	30.292.776	153.156.676
	din care: ■ Secția I	734.289	32.308.716	656.896	22.334.464	580.717	13.937.208	68.580.388
	■ Secția II	441.148	19.410.512	393.619	13.383.046	347.741	8.345.784	41.139.342
	■ Secția III	488.367	21.488.148	409.971	13.939.014	333.741	8.009.784	43.436.946
8.	Chelt. de desfacere -Total	19.282	848.408	16.927	575.518	14.627	351.048	1.774.974
	din care: ■ Secția I	12.106	532.664	10.710	364.140	9.170	220.060	1.116.884
	■ Secția II	6.460	284.240	5.595	190.230	4.913	117.912	592.382
	■ Secția III	716	31.504	622	21.148	544	13.056	65.708
9.	Cost complet comercial -Total	1.683.086	74.055.784	1.477.413	50.232.042	1.276.826	30.643.824	154.931.630
	din care: ■ Secția I	746.395	32.841.380	667.606	22.698.604	589.887	14.157.288	69.697.272
	■ Secția II	447.603	19.694.532	399.214	13.573.276	352.654	8.463.696	41.731.504
	■ Secția III	489.088	21.519.872	410.593	13.960.162	334.285	8.022.840	43.502.874

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 19

ACTUALIZAREA PERIODICĂ A COSTURILOR PLANIFICATE INIȚIAL, DE BAZĂ SAU DE PORNIRE

19.1. Conținutul actualizării periodice a costurilor planificate

Perfecționarea continuă a procesului de producție este determinată de schimbările curente intervenite în condițiile desfășurării producției, care au fost prestabilite sub forma diferitelor normative. Aceste schimbări se manifestă, între altele, și prin modificarea normelor curente de consum, de muncă sau de producție și a altor instrumente de previziune, ca: prețuri, tarife etc.

19.1.1. Modificările de norme, prețuri, tarife etc. și evidența acestora

A) Modificările de norme, prețuri, tarife etc.

Modificările de norme sînt rectificările aduse normelor (sau standardelor) în vigoare de consum a materiilor prime și materialelor consumabile, a normelor de timp sau de producție, a prețurilor, tarifelor etc., ca urmare a aplicării unor metode noi de producție, a îmbunătățirii folosirii mijloacelor de producție și a forței de muncă, a revizuirii și perfecționării construcției produselor etc.

La rîndul lor, modificările de norme, prețuri, tarife etc., efectuate pe parcursul desfășurării procesului de producție, trebuie să se reflecte și în conținutul, structura și nivelul cheltuielilor și costurilor de producție și de desfacere planificate inițial, de bază sau de pornire, în scopul asigurării unui etalon de comparație actualizat al cheltuielilor de producție și de desfacere și a costurilor de producție efective.

În principiu, modificările de norme, prețuri, tarife etc. influențează asupra cheltuielilor de producție planificate directe. Dar, pot să apară modificări ale cheltuielilor de producție planificate indirecte sau a cheltuielilor de desfacere planificate, care, de asemenea, trebuie să se regăsească în ansamblul cheltuielilor și costurilor planificate inițial, de bază sau de pornire.

Reflectarea modificărilor de norme, prețuri, tarife etc. în conținutul, structura și nivelul cheltuielilor și costurilor planificate inițial, de bază sau de pornire, reprezintă ***actualizarea cheltuielilor de producție și de desfacere și a costurilor producției planificate inițial, de bază sau de pornire, prin recalculări periodice.***

Practic, modificările de norme, prețuri, tarife etc. se stabilesc și se aplică în modalități și de către organe diferite ale întreprinderii și anume:

- modificările normelor de consum pentru materii prime și materiale se stabilesc de către serviciul tehnic sau de pregătire a producției;
- modificările normelor de timp de muncă, a normelor de producție și a tarifelor de salarizare se stabilesc de către serviciul organizarea muncii;
- modificările prețurilor la materii prime și materiale consumabile se stabilesc de către serviciul aprovizionare;
- modificările planurilor de cheltuieli indirecte se stabilesc numai valoric, de către planificatorii costurilor în colaborare cu șefii secțiilor de producție, fermelor, șantierelor, sectoarelor etc., cu șefii compartimentelor funcționale, cu șeful sectorului de desfacere sau cu șefii altor organisme interne ale întreprinderii.

B) Evidența modificărilor de norme, prețuri, tarife etc.

Pentru ca modificările de norme, prețuri, tarife etc. să fie cunoscute și aplicate la momentul oportun, este necesar să se organizeze o evidență curentă a acestor modificări.

Evidența modificărilor de norme, prețuri, tarife etc. constă în organizarea și păstrarea sistematică, în cadrul organismului (serviciu, birou etc.) cu atribuții în domeniul costurilor, a documentației primite de la organele interne ale întreprinderii care au competență de a face asemenea modificări.

Avînd în vedere că perfecţionările tehnice, tehnologice sau organizatorice care generează modificări de norme, preţuri, tarife etc. şi chiar modificările acestora se aplică în oricare zi a lunii sau trimestrului, iar recalcularea şi actualizarea cheltuielilor şi costurilor planificate iniţial, de bază sau de pornire, se face numai la începutul lunii următoare sau trimestrului următor, ***evidenţa modificărilor de norme, preţuri, tarife etc. serveşte pentru următoarele două scopuri principale***:

- primul, în cursul perioadelor de gestiune, efectul modificărilor de norme, preţuri, tarife etc. apare sub formă de abateri ale cheltuielilor efective faţă de cheltuielile planificate iniţial, de bază sau de pornire, împreună cu abaterile determinate de alte cauze. În acest caz, evidenţa modificărilor de norme, preţuri, tarife etc. serveşte pentru a separa şi justifica abaterile de norme, preţuri, tarife etc. care deja sînt cunoscute, urmînd ca analiza să pună accentul pe abaterile provocate de alte cauze, mai puţin sau deloc cunoscute;
- în al doilea rînd, evidenţa modificărilor de norme, preţuri, tarife etc. furnizează datele necesare la recalcularea şi actualizarea cheltuielilor şi costurilor planificate iniţial, de bază sau de pornire, şi care nu au putut fi luate în considerare cu ocazia primei elaborări a planului de cheltuieli şi costuri, urmînd să se ţină seama de ele la recalculare şi actualizare.

Modificările de norme, preţuri, tarife şi planuri de cheltuieli indirecte se comunică compartimentelor interesate pentru a ţine seama de ele la executarea lucrărilor productive sau informaţionale specifice fiecăruia. În acest scop se foloseşte documentul „***Comunicare de modificări de norme, preţuri, tarife etc.***", care se prezintă asemănător „***Situaţiei centralizatoare a modificărilor de norme, preţuri, tarife etc.***", anexa nr. 48.

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr.48

SITUAȚIA CENTRALIZATOARE

a modificărilor de norme, prețuri, tarife, planuri de cheltuieli etc., care vor intra în vigoare începînd cu data de 1 a lunii următoare

Nr crt	Compartimentul care face şi comunică modificările	Produsul, reperul, secţia la care se referă modificările	Elementele care se modifică	U/M	Mărimea elementelor modificate		Diferenţe + sau – (col.5-6; sau 6-5)	Justificarea modificărilor
					veche	nouă		
0	1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Proiectare pentru secţia turnătorie	materia primă pentru piesa „a"	consum specific planificat	kg/buc -la produs „A" - la produs „B" - la produs „C"	 1.010 910 810	 1.000 . 900 800	 -0,010 -0,010 -0,010	Utilizarea mai rațională a materiei prime la turnarea pieselor.
2.	Aprovizionare	materialul „c" materialul „f'	Chelt. de transport aprovizionare	coeficient de repartizare	0,02 0,02	0,016 0,016	-0,004 -0,004	Mecanizarea operațiilor de încărcare şi descărcare a mijloacelor de transport
3.	Organizarea muncii a.	produsul „A" produsul „B" produsul „C"	tarif de salarizare a muncitorilor la montaj, sudură	lei/oră lei/oră lei/oră	45 36 30	40 33 28	-5 -3 -2	Creşterea productivității muncii prin ridicarea calificării profesionale a muncitorilor
	b.	produsul „A" produsul „B" produsul „C"	tarif de salarizare a muncitorilor la montaj, sudură	lei/oră lei/oră lei/oră	700 700 700	800 800 800	+100 +100 +100	Creşterea salarului tarifar ca urmare ridicării calificării profesionale a muncitorilor
4.	Financiar	Secţia prelucrări mecanice	Chelt. generale ale secţiei	lei/secţie	38.779.000	42.000.000	+3.221.000	Chelt.de întreținere la hala nouă intrată în funcț.înainte de termen
		Secţia montaj	Chelt.cu întreț. şi funcţionare utilaje	lei/secţie	16.861.000	14.600.000	-1.661.000	Modificarea normelor de amortizare a utilajelor
5.	Sectorul administrativ	Contabilitate	Chelt. cu prestaţii de la terţi	lei/sector	10.692.000	12.492.000	+1.800.000	Modernizarea programelor informatice
6.	Desfacere	Sector desfacere	Chelt. de desfacere	lei/sector	20.800.000	19.000.000	-1.800.000	Mecanizarea operațiilor de încărcare-descărcare a produselor livrate clienților

Scanned with OKEN Scanner

19.2. Recalcularea şi actualizarea costurilor planificate iniţial, de bază sau de pornire

De regulă, cheltuielile şi costurile planificate iniţial, de bază sau de pornire, nu se schimbă decît la începutul fiecărui an. Însă, pe măsura desfăşurării procesului de producţie, apar condiţii noi care impun modificarea lor şi în cursul anului, prin ***recalculări periodice***, în vederea actualizării cheltuielilor şi costurilor planificate iniţial, de bază sau de pornire.

Recalcularea periodică se efectuează la începutul lunii următoare sau trimestrului următor apariţiei modificărilor de norme, preţuri, tarife etc. şi constă în introducerea acestor modificări în conţinutul, structura şi nivelul cheltuielilor şi costurilor planificate iniţial, de bază sau de pornire, prin revizuirea şi refacerea tuturor calculelor care au servit la determinarea acestor cheltuieli şi costuri.

În consecinţă, cheltuielile şi costurile planificate iniţial, de bază sau de pornire, se transformă în ***cheltuieli şi costuri planificate curente.***

Prin intermediul cheltuielilor şi costurilor planificate curente, schimbările provocate de progresul tehnico-ştiinţific, sub forma modificărilor de norme, preţuri, tarife etc., se transmit în toate celulele activităţii economice ale întreprinderii, devenind astfel instrumentul de comparaţie şi control cel mai dinamic şi operativ ale eficienţei procesului de muncă.

Lucrările de recalculare şi actualizare a cheltuieilor şi costurilor se desfăşoară în aceeaşi ordine – succesiune – ca şi planificarea iniţială, de bază sau de pornire, plecînd de la planurile respective (anexele 33-47), reluîndu-se numai calculele strict necesare.

19.2.1. Recalcularea şi actualizarea cheltuielilor de producţie şi de desfacere a produselor planificate iniţial, de bază sau de pornire

19.2.1.1. Recalcularea şi actualizarea cheltuielilor directe planificate iniţial, de bază sau de pornire

După cum se ştie, cheltuielile de producţie directe se structurează pe mai multe categorii de cheltuieli, dintre care: unele sînt generale sau comune mai multor sau tuturor ramurilor economice (cheltuielile privind consumul de materii prime şi materiale consumabile, cheltuielile cu salariile directe şi accesoriile acestora etc.), iar altele sînt specifice numai unor ramuri sau subramuri economice.

În exemplul considerat aici, recalcularea şi actualizarea, ca şi planificarea iniţială sau de pornire, se aplică numai la prima categorie de cheltuieli directe – cele comune sau generale.

A) Recalcularea şi actualizarea cheltuielilor planificate iniţial, de bază sau de pornire, privind consumul de materii prime şi materiale consumabile directe

Conţinutul cheltuielilor privind consumul de materii şi materiale directe se compune din două elemente: a) valoarea acestor consumuri la preţ de facturare; b) cheltuielile de transport-aprovizionare aferente consumului de materii prime şi materiale directe.

a) Recalcularea şi actualizarea cheltuielilor planificate iniţial, de bază sau de pornire, privind consumul de materii prime şi materiale consumabile directe evaluate la preţ de facturare

Anexa nr. 49

- lei -

Nr. crt.	Secţia (ferma, şantierul sectorul etc.)	Produsul		Materiile prime folosite				Consum de materii prime			
								Cantitate		Valoare	
		Denumire	Cant. plan. în prod. buc	Cod	Denumire	U/M	Preţ unitar	pe unit. de produs „NOU"	Totală (col. 3 x 8)	pe unit. de produs (col. 7 x 8)	Totală (col. 3 x 10)
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	Turnătorie	A	500		„a"	Kg.	300	1.000	500.000	300.000	150.000.000
		B	400		„a"	Kg.	300	900	360.000	270.000	108.000.000
		C	300		„a"	Kg.	300	800	240.000	240.000	72.000.000
Total										810.000	330.000.000

Scanned with OKEN Scanner

b) Recalcularea şi actualizarea cheltuielilor de transport – aprovizionare planificate iniţial, de bază sau de pornire

Anexa nr. 49/a

- lei -

Nr. crt.	Secţia (ferma, şantierul sectorul etc.)	Produsul		Materiile prime folosite		Chelt. de transp.- aproviz. plan curent K = coefic. Nou	Ch. cu materii şi mat. directe plan iniţial la preţ de factură		Ch. Transp. aproviz. plan. Curente		
		Denumire	Cant plan. prod. buc	Cod	Denumire		pe unit. produs (din anexa 33)	Total (din anexa nr. 33)	pe unit. produs (col. 6x7)	Total produs (col. 3x9)	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	Turnătorie	A	500		„c"	0,016	144.000	72.000.000	2.304	1.152.000	
		B	400		„c"	0,016	132.000	52.800.000	2.112	844.800	2582400
		C	300		„c"	0,016	122.000	36.600.000	1.952	585.600	
2	Prelucr. mecanice	A	500		„f"	0,016	30.000	15.000.000	480	240.000	
		B	400		„f"	0,016	27.000	10.800.000	432	172.000	527200
		C	300		„f"	0,016	24.000	720.000	384	115.200	
											3.102.600

B) Recalcularea şi actualizarea cheltuielilor planificate iniţial, de bază sau de pornire, privind salariile directe şi accesoriile acestora

Potrivit datelor din anexa nr. 48, s-au modificat atît normele de timp de muncă, cît şi tarifele de salarizare a muncitorilor direct productivi din secţia montaj, la operaţia de sudură, modificări a căror influenţă se regăsesc în recalculările şi actualizările din anexele nr. 50 şi 50/a.

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr.50

a) Modificarea normelor de timp de muncă

- mii lei -

Nr. crt.	Secţia (ferma, şantierul, sectorul etc.)	Produsul		Tarif lei pe oră vechi	Norma de timp ora/buc nouă	Chelt.cu salarii plan. Curent		Accesorii la salarii - % -		Total chelt. cu salarii şi accesorii plan curent	
		Denu-mire	cant.plan prod. - buc -			pe unit. de prod. (col.4x5)	pe total prod. (col.3x6)	pe unit. de produs (col.6x30%)	pe total produs (col.3x8)	pe unit. de produs (col.6+8)	pe total produs (col.7+9)
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1.	Montaj-sudură	A	500	700	40	28,000	14.000	8,400	4.200	36,400	18.200
2.	Montaj, sudură	B	400	700	33	23,100	9.240	6,930	2.772	30,030	12.012
3.	Montaj-sudură	C	300	700	28	19,600	5.880	5,880	1.764	25,480	7.644
							29.120		**8.730**		**37.856**

Anexa nr.50/a

b) Modificarea tarifelor de salarizare

- mii lei -

Nr. crt.	Secţia (ferma, şantierul, sectorul etc.)	Produsul		Tarif lei pe oră vechi	Norma de timp ora/buc nouă	Chelt.cu salarii plan. Curent		Accesorii la salarii - % -		Total chelt. cu salarii şi accesorii plan curent	
		Denu-mire	cant.plan prod. - buc -			pe unit. de prod. (col.4x5)	pe total prod. (col.3x6)	pe unit. de produs (col.6x30%)	pe total produs (col.3x8)	pe unit. de produs (col.6+8)	pe total produs (col.7+9)
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1.	Montaj-sudură	A	500	800	40	32,000	16.000	9,600	4.800	41,600	20.800
2.	Montaj, sudură	B	400	800	33	26,400	10.560	7,920	3.168	34,320	13.728
3.	Montaj-sudură	C	300	800	28	22,400	6.720	6,720	2.016	29,120	8.736
							33.280		**9.984**		**42.264**

Scanned with OKEN Scanner

19.2.1.2. Recalcularea şi actualizarea cheltuielilor indirecte ale secţiilor principale de producţie planificate iniţial, de bază sau de pornire

Anexa nr.51

- mii lei -

Nr. crt.	INDICATORI DE CALCUL	Secţia				Produsele planif. - buc -	Chelt. pe unit. produs (col.5:6)
		I	II	III	TOTAL (col.2+3+4)		
0	1	2	3	4	5	6	7
I.	**Total chelt. planificate de repartizat,** din care:	-	42.000.000	14.600.000			
1.	Chelt.cu întreţ. şi funcţ. utilajelor	-	-	14.600.000			
2.	Chelt. generale ale secţiei	-	42.000.000	-			
II.	**Baza de repartizare; chelt.cu salarii directe şi accesorii**	-	164.268.000	68.433.000			
1.	la produsul A	-	75.075.000	33.475.000			
2.	la produsul B	-	52.572.000	21.308.000			
3.	la produsul C	-	36.621.000	13.650.000			
III.	**Coeficient de repartizare = K**	-	-	-			
1.	la Chelt.cu întreţ.şi funcţ.utilaj (I_1:II)	-	-	0,21335			
2.	la Chelt.gener.ale secţiei (I_2 : II)	-	0,25568	-			
IV.	Chelt.indirecte planificate repartizate pe produse – Total	110.080	82.361	30.800	223.241	-	-
1.	Chelt.cu întreţ.şi funcţ.utilaj – Total	56.141	40.361	14.600	111.102	-	-
a.	la produsul A (II_1 x III_1)	26.027	18.421	7.142	51.590	500	103,179
b.	la produsul B (II_2 x III_1)	18.327	12.932	4.546	35.805	400	89,513
c.	la produsul C (II_3 x III_1)	11.787	9.008	2.912	23.707	300	79,024

Scanned with OKEN Scanner

(continuare anexa nr.51)

0	1	2	3	4	5	6	7
2.	Chelt.generale ale secţiei – total	53.939	42.000	16.200	112.139	-	-
a.	la produsul A (II_1 x III_2)	25.063	19.195	7.890	52.148	500	104,296
b.	la produsul B (II_2 x III_2)	17.573	13.442	5.161	36.176	400	90,439
c.	la produsul C (II_2 x III_2)	11.303	9.363	3.149	23.815	300	79,384
3.	Total chelt. indirecte planificate repartizate pe produse	110.080	82.361	30.800	223.241	-	-
a.	la produsul A (IV_{1A} x IV_{2A})	51.090	37.616	15.032	103.738	500	207,475
b.	la produsul B (IV_{1B} x IV_{2B})	35.900	26.371	9.707	71.981	400	179,952
c.	la produsul C (IV_{1C} x IV_{2C})	23.090	18.371	6.061	47.522	300	158,408

Notă:

1. S-au reluat calculele numai la poziţiile care au suferit modificări, în rest s-au preluat datele din situaţia iniţială (anexa nr.41) şi s-au însumat;
2. La secţia prelucrări mecanice s-a folosit baza de repartizare planificată iniţial, nemodificată;
3. La secţia montaj, baza de repartizare este cea curentă, actualizată, stabilită astfel:
   - total bază iniţială pe secţie ..... 67.938.000 lei
   - se scade baza veche la operaţia de sudură 41.769.000 lei
   - rest pe total secţie montaj 26.169.000 lei
   - se adaugă baza nouă la operaţia de sudură 42.264.000 lei
   - se obţine baza nouă pe total secţie montaj 68.433.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

19.2.1.3. Recalcularea şi actualizarea cheltuielilor generale de administraţie ale întreprinderii planificate iniţial, de bază sau de pornire

Anexa nr.52

- mii lei -

Nr. crt.	INDICATORI DE CALCUL	Secţia				Produsele planif. - buc -	Chelt. pe unit. produs (col.5:6)
		I	II	III	TOTAL (col.2+3+4)		
0	1	2	3	4	5	6	7
I.	**Total chelt. generale de adminsitraţie ale întreprinderii plan curent de repartizat**				68.200		
II.	**Baza de repartizare: chelt. de prelucrare ale secţiilor, formate din care:**						
1.	**Chelt. cu salariile directe şi accesorii plan curent – Total, – din care**	144.495	164.268	68.433	377.196		
a.	la produsul A	67.080	75.075	33.475	175.630		
b.	la produsul B	47.112	52.572	21.308	120.992		
c.	la produsul C	30.302	36.621	13.650	80.573		
2.	**Chelt. indirecte ale secţiei, plan curent – Total, din care:**	110.080	82.361	30.800	223.241		
a.	la produsul A	51.090	37.616	15.032	103.738		
b.	la produsul B	35.900	26.371	9.707	71.978		
c.	la produsul C	23.090	18.371	6.061	47.522		
3.	**Total chelt. de prelucrare pe produse (1+2)**	254.575	246.629	99.233	600.437		
a.	la produsul A	118.170	112.691	48.507	279.368		
b.	la produsul B	83.012	78.943	31.015	192.970		
c.	la produsul C	53.392	54.992	19.711	128.095		
III.	**Coeficient de repartizare (K = I : II)**				0,11358		
IV.	**Chelt. generale de administraţie ale întreprinderii plan curent repartizate pe produse – Total, din care**				68.200		
1.	la produsul A (II_{3a} x III)				31.732	500	63,464
2.	la produsul B (II_{3b} x III)				21.918	400	54,795
3.	la produsul C (II_{3c} x III)				14.550	300	48,500

Scanned with OKEN Scanner

19.2.1.4. Recalcularea şi actualizarea cheltuielilor de desfacere planificate iniţial, de bază sau de pornire

Anexa nr.53

- mii lei -

Nr crt	INDICATORI DE CALCUL	Baza de repartizare				Produ-sele planif. - buc -	Chelt. de desf. plan curent pe unit. de produs (col.5:6)
		Chelt. cu mat. prime directe plan curent	Chelt.de prelucr. Ale secţiei Plan curent	Chelt. generale de ad-ţie ale întrepr. Plan curent	Cost de prod. plan curent (col. 2+3+4)		
0	1	2	3	4	5	6	7
I.	**Chelt. de desfacere plan curent de repartizat**				19.000		
II.	**Baza de repartizare – total**	1.124.992	600.437	68.200	1.793.629		
	din care:						
1.	la produsul A	520.494	279.368	31.732	831.592		
2.	la produsul B	368.187	192.970	21.918	583.075		
3.	la produsul C	236.311	128.095	14.550	378.956		
III	**Coeficient de repartizare (K=I:II)**				0,01059		
IV	**Chelt. de desfacere plan curent repartizate pe produse – total**				19.000		
1.	la produsul A (II_1 x III)				8.809	500	17,618
2.	la produsul B (II_2 x III)				6.177	400	15,4425
3.	la produsul C (II_3 x III)				4.014	300	13,380

Notă: Cheltuielile cu materiile prime plan curent s-au stabilit scăzînd din plan iniţial reducerea consumului specific la materia „a" şi reducerea cheltuielilor de transport aprovizionare la materialul „c" şi „f", fără reluarea integrală a calculelor iniţiale:

- la produsul A – 522.342.000 – (1.500.000 + 288.000 + 60.000) = 520.494.000
- la produsul B – 369.642.000 – (1.200.000 + 211.200 + 44.000) = 368.186.800
- la produsul C – 237.392.000 – (900.000 + 146.400 + 34.800) = 236.310.800

Total 1.129.386.000 – (3.600.000 + 645.600 + 138.800) = 1.124.991.600

A – 151.500 – 150.000 = 1.500; 1.440.000 – 1.152.000 = 288.000; 300.000 – 240.000 = 60.000;
B – 109.200 – 108.000 = 1.200; 1.056.000 – 844.800 = 212.200; 216.000 – 172.000 = 44.000;
C – 72.900 – 72.000 = 900; 732.000 – 585.600 = 146.400; 144.000 – 115.200 = 34.800;
333.600 – 330.000 = 3.600; 3.228.000 – 2.582.200 = 646.600; 660.000 – 527.200 = 138.800;

19.2.2. Recalcularea şi actualizarea costurilor produselor planificate iniţiale, de bază sau de pornire

19.2.2.1. Recalcularea şi actualizarea costurilor unitare ale produselor planificate iniţial, de bază sau de pornire

În această etapă se reiau calculele pentru planificarea curentă a costurilor unitare ale produselor, pornind de la planurile iniţiale (anexele 45, 46, 47) şi luînd în considerare toate categoriile de cheltuieli planificate actualizate sau curente (din anexele 49-53), transpuse în anexele nr. 54, 55, 56, alăturate.

19.2.2.2. Recalcularea şi actualizarea costurilor totale ale produselor (lucrărilor sau serviciilor) planificate iniţial, de bază sau de pornire

Se foloseşte aceeaşi metodologie ca la planificarea iniţială (paragraful 19.2.1., cu datele curente – anexa nr.57 şi 58).

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr. 54

PLANUL ACTUALIZAT AL COSTULUI UNITAR AL PRODUSULUI „A”
PE ANUL .....

STAS ..... Greutate pe unitate ..... Cantităţi planificate 500 buc, din care pentru producţia marfă ....., caracteristici .....

- lei -

Nr. crt.	ARTICOLE DE CALCULAŢIE A COSTURILOR	U/M	PLAN INIŢIAL			PLANUL ACTUALIZAT		
			Consum specific plan iniţial	Preţ unitar (tari)	Cost pe unit. de produs plan iniţial (3 x 4)	Consum specific plan curent	Preţ unitar (tarif)	Cost pe unitate de produs plan curent (col. 6x7)
0	1	2	3	4	5	6	7	8
A	CHELT. DE PROD. DIRECTE. – TOTAL	(I+II)						1.388.799
I	Chelt. cu materiile prime şi materialele consumabile directe	(a+b)						1.037.539
1	Materialul „a”	Kg.				1.000	300	300.000
2	Materialul „b”	Kg.				31	500	15.500
3	Materialul „c”	Kg.				72	2.000	144.000
4	Materialul „d”	Kg.				252	400	100.800
5	Materialul „e”	Kg.				26	450	11.700
6	Materialul „f”	m.				10	3.000	30.000
7	Materialul „g”	Kg.				102	600	61.200
8	Materialul „h”	m.c.				0,200	40.000	8.000
9	Materialul „i_1”	buc.				1	350.000	350.000
10	Materialul „i_2”	Buc.				-	307.000	-
11	Materialul „i_3”	Buc.				-	250.000	-
a	Total preţ de facturare					-	-	1.021.200
b	Chelt. de transp. Aprovizionare	-					0,016	16.339
II	CHELT. CU SALARII DIRECTE ŞI ACCESORII	(a+b+c)						351.260
1	operaţia de „formare”	ore				39	800	31.200
2	operaţia de „turnare”	ore				51	1.000	51.000
3	operaţia de „curăţire”	ore				30	700	21.000
4	operaţia de „strunjire”	ore				60	600	36.000
5	operaţia de „frezare”	ore				45	600	27.000
6	operaţia de „găurire”	ore				30	400	12.000
7	operaţia de „forjare”	ore				45	500	22.500
8	operaţia de „tratamente termice	ore				60	300	18.000
9	operaţia de „sudură”	ore				40	800	32.000
10	operaţia de „vopsit”	ore				30	500	15.000
11	operaţia de „ambalat”	ore				15	300	4.500
a	Total salarii							270.200
b	Contrib. unităţii. la asig. soc. şi fond de sănătate							67.550
c	Contrib. unităţii. la fond şomaj							13.510
B	**CHELT. INDIRECTE ALE SECŢIILOR PRINCIPALE DE PRODUCŢIE – TOTAL**	(III+IV)						207.475
III	Chelt. cu întreţ. şi funcţ. uilaj.							103.179
IV	Chelt. generale ale secţiei							104.296
C	COST DE SECŢIE (A+B)							1.596.274
V	Chelt. generale de administraţie ale întreprinderii							63.464
D	COST DE ÎNTREPRINDERE (C+V)							1.659.738
VI	Chelt. de desfacere							17.618
E	COST COMPLET (comercial) (D + VI)							1.677.356
VII	Profitul planificat							167.736
F	PREŢ DE PRODUCŢIE (E + VII)							1.845.092

Anexa nr. 55

PLANUL ACTUALIZAT AL COSTULUI UNITAR AL PRODUSULUI „B"
PE ANUL .....

STAS ..... Greutate pe unitate ..... Cantităţi planificate 400 buc, din care pentru producţia marfă ....., caracteristici .....

- lei -

Nr. crt.	ARTICOLE DE CALCULAŢIE A COSTURILOR	U/M	PLAN INIŢIAL			PLANUL ACTUALIZAT		
			Consum specific plan iniţial	Preţ unitar (tari)	Cost pe unit. de produs plan iniţial (3 x 4)	Consum specific plan curent	Preţ unitar (tarif)	Cost pe unitate de produs plan curent (col. 6x7)
0	1	2	3	4	5	6	7	8
A	CHELT. DE PROD. DIRECTE. - TOTAL	(I+II)						1.222.428
I	Chelt. cu materiile prime şi materialele consumabile directe	(a+b)						917.448
1	Materialul „a"	Kg.				900	300	270.000
2	Materialul „b"	Kg.				26	500	13.000
3	Materialul „c"	Kg.				66	2.000	132.000
4	Materialul „d"	Kg.				202	400	80.800
5	Materialul „e"	Kg.				24	450	10.800
6	Materialul „f"	m.				9	3.000	27.000
7	Materialul „g"	Kg.				92	600	55.200
8	Materialul „h"	m.c.				0,180	40.000	7.200
9	Materialul „i_1"	buc.				-	350.000	-
10	Materialul „i_2"	Buc.				1	307.000	307.000
11	Materialul „i_3"	Buc.				-	250.000	-
a	Total preţ de facturare					-	-	903.000
b	Chelt. de transp. Aprovizionare	-				-	0,016	14.448
II	CHELT. CU SALARII DIRECTE ŞI ACCESORII	(a+b+c)						304.980
1	operaţia de „formare"	ore				38	800	28.800
2	operaţia de „turnare"	ore				45	1.000	45.000
3	operaţia de „curăţire"	ore				24	700	16.800
4	operaţia de „strunjire"	ore				54	600	32.400
5	operaţia de „frezare"	ore				39	600	23.400
6	operaţia de „găurire"	ore				24	400	9.600
7	operaţia de „forjare"	ore				39	500	19.500
8	operaţia de „tratamente termice	ore				54	300	16.200
9	operaţia de „sudură"	ore				33	800	26.400
10	operaţia de „vopsit"	ore				24	500	12.000
11	operaţia de „ambalat"	ore				15	300	4.500
a	Total salarii							234.600
b	Contrib. unităţii. la asig. soc. şi fond de sănătate						25 %	58.650
c	Contrib. unităţii. la fond şomaj						5 %	11.730
B	**CHELT. INDIRECTE ALE SECŢIILOR PRINCIPALE DE PRODUCŢIE - TOTAL**	(III+IV)						179.952
III	Chelt. cu întreţ. şi funcţ. uilaj.							89.513
IV	Chelt. generale ale secţiei							90.439
C	COST DE SECŢIE (A+B)							1.402.380
V	Chelt. generale de administraţie ale întreprinderii							54.795
D	COST DE ÎNTREPRINDERE (C+V)							1.457.175
VI	Chelt. de desfacere							15.442
E	COST COMPLET (comercial) (D + VI)							1.472.617
VII	Profitul planificat							147.262
F	PREŢ DE PRODUCŢIE (E + VII)							1.619.879

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr. 56

PLANUL ACTUALIZAT AL COSTULUI UNITAR AL PRODUSULUI „C"
PE ANUL .....

STAS ..... Greutate pe unitate ..... Cantităţi planificate 300 buc, din care pentru producţia marfă ....., caracteristici .....

- lei -

Nr. crt.	ARTICOLE DE CALCULAŢIE A COSTURILOR	U/M	PLAN INIŢIAL			PLANUL ACTUALIZAT		
			Consum specific plan iniţial	Preţ unitar (tari)	Cost pe unit. de produs plan iniţial (3 x 4)	Consum specific plan curent	Preţ unitar (tarif)	Cost pe unitate de produs plan curent (col. 6x7)
0	1	2	3	4	5	6	7	8
A	CHELT. DE PROD. DIRECTE. – TOTAL	(I+II)						1.053.745
I	Chelt. cu materiile prime şi materialele consumabile directe	(a+b)						785.165
1	Materialul „a"	Kg.				800	300	240.000
2	Materialul „b"	Kg.				21	500	10.500
3	Materialul „c"	Kg.				61	2.000	122.000
4	Materialul „d"	Kg.				152	400	60.800
5	Materialul „e"	Kg.				22	450	9.900
6	Materialul „f"	m.				8	3.000	24.000
7	Materialul „g"	Kg.				82	600	49.200
8	Materialul „h"	m.c.				0.160	40.000	6.400
9	Materialul „i_1"	buc.				-	350.000	-
10	Materialul „i_2"	Buc.				-	307.000	-
11	Materialul „i_3"	Buc.				1	250.000	250.000
a	Total preţ de facturare					-	-	772.800
b	Chelt. de transp. Aprovizionare	-					0,016	12.364
II	CHELT. CU SALARII DIRECTE ŞI ACCESORII	(a+b+c)						268.580
1	operaţia de „formare"	ore				30	800	24.000
2	operaţia de „turnare"	ore				39	1.000	39.000
3	operaţia de „curăţire"	ore				21	700	14.700
4	operaţia de „strunjire"	ore				51	600	30.600
5	operaţia de „frezare"	ore				36	600	21.600
6	operaţia de „găurire"	ore				21	400	8.400
7	operaţia de „forjare"	ore				36	500	18.000
8	operaţia de „tratamente termice	ore				51	300	15.300
9	operaţia de „sudură"	ore				28	800	22.400
10	operaţia de „vopsit"	ore				18	500	9.000
11	operaţia de „ambalat"	ore				12	300	3.600
a	Total salarii							206.600
b	Contrib. unităţii. la asig. soc. şi fond de sănătate						25 %	51.650
c	Contrib. unităţii. la fond şomaj						5 %	10.330
B	**CHELT. INDIRECTE ALE SECŢIILOR PRINCIPALE DE PRODUCŢIE – TOTAL**	(III+IV)						158.408
III	Chelt. cu întreţ. şi funcţ. uilaj.							79.024
IV	Chelt. generale ale secţiei							79.384
C	COST DE SECŢIE (A+B)							1.212.153
V	Chelt. generale de administraţie ale întreprinderii							48.500
D	COST DE ÎNTREPRINDERE (C+V)							1.260.653
VI	Chelt. de desfacere							13.380
E	COST COMPLET (comercial) (D + VI)							1.274.033
VII	Profitul planificat							127.403
F	PREŢ DE PRODUCŢIE (E + VII)							1.401.436

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr.57

Recalcularea şi actualizarea planului iniţial, de bază sau de pornire, al costurilor totale ale produselor (lucrărilor sau serviciilor) pe articole de calculaţie pe anul .....

- lei -

Nr crt	Produsele planificate			COSTURI PLANIFICATE CURENTE (ACTUALIZATE) PE ARTICOLE DE CALCULAŢIE											
	Denumirea	U/M	Cantitate	Chelt.cu materii şi materiale directe		Chelt.cu salarii şi accesorii directe		Total chelt. de producţie directe		Chelt. cu întreţ. şi funcţ. utilajului		Chelt.gen. ale secţiilor principale de prod.		Total chelt.indir.ale secţiilor princ.de prod.	
				Unitar	Total (col.3 x 4)	Unitar	Total (col.3 x 6)	Unitar (col.4+6)	Total (col.3 x 8)	Unitar	Total (col.3 x 10)	Unitar	Total (col.3 x 12)	Unitar (col. 10+12)	Total (col.3 x 14)
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1.	Produsul A	buc	500	1.037.539	518.769.500	351.260	175.630.000	1.388.799	694.399.500	103.179	51.589.500	104.296	52.148.000	207.475	103.737.500
2.	Produsul B	buc	400	917.448	366.979.200	304.980	121.992.000	1.222.428	488.971.200	89.513	35.805.200	90.439	36.175.600	179.952	71.980.800
3.	Produsul C	buc	300	785.165	235.549.500	268.580	80.574.000	1.053.745	316.123.500	79.024	23.707.200	79.384	23.815.200	158.408	47.522.400
	Total				1.121.298.200	-	378.196.000	-	1.499.494.200	-	111.101.900	-	112.138.800		223.240.700

Total cost de secţie		Chelt.gen.de adm-ţie ale întreprinderii		Total cost de întreprindere		Chelt. de desfacere		Total cost complet (comercial)		Profit planificat al producătorului		PREŢ DE PRODUCŢIE	
Unitar (col. 8+14)	Total (col.3 x16)	Unitar	Total (col.3 x 18)	Unitar (col. 16+18)	Total (col.3 x 20)	Unitar	Total (col. 3 x 22)	Unitar (col. 20+22)	Total (col.3 x 24)	Unitar	Total (col.3 x 26)	Unitar (col. 24+26)	Total (col.3 x 28)
16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29
1.596.274	798.137.000	63.464	31.732.000	1.659.798	829.869.000	17.618	8.809.000	1.677.356	838.678.000	167.736	83.868.000	1.845.092	922.546.000
1.402.380	560.952.000	54.795	21.918.000	1.457.175	582.870.000	15.442	6.176.800	1.472.617	589.046.800	147.262	58.904.800	1.619.879	647.951.600
1.212.153	363.645.900	48.500	14.550.000	1.260.653	378.195.900	13.380	4.014.000	1.274.033	382.209.900	127.403	38.220.900	1.401.436	420.430.800
	1.722.734.900		68.200.000		1.790.934.900		18.999.800		1.809.934.700		180.993.700		1.990.928.400

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr.58

Situaţia diferenţelor rezultate din recalcularea şi actualizarea costurilor planificate iniţial

Nr. crt.	Indicatori de calcul	Chelt.şi costuri plan iniţial (de bază sau de pornire)	Chelt. şi costuri plan actualizat (curente)	Diferenţe ± (col.2-3 sau 3-2)
I.	Chelt. cu materii prime şi materiale consumabile directe	1.129.385.000	1.121.298.200	-8.086.800
II.	Chelt. cu salarii directe şi accesorii asupra lor	376.701.000	378.196.000	+1.495.000
A.	TOTAL CHELT. DE PROD. DIRECTE (I+II)	1.506.086.000	1.499.494.200	-6.591.800
B.	Chelt.de prod. indirecte ale secţiilor principale de producţie (fermelor, şantierelor)	222.281.000	223.240.700	+959.700
II.	Chelt. cu întreţ. şi funcţionarea utilajelor din secţiile principale de producţie	113.363.000	111.101.900	-2.261.100
III.	Chelt. generale ale secţiilor principale de producţie	108.918.000	112.138.800	+3.220.800
C.	COST DE SECŢIE (fermă, şantier etc.) A+B	1.728.367.000	1.722.734.900	-5.632.100
IV	Chelt. generale de administraţie ale întreprinderii	66.400.000	68.200.000	+1.800.000
D	COST DE ÎNTREPRINDERE (C+IV)	1.794.767.000	1.790-934.900	-3.832.100
V	Chelt. de desfacere	20.800.000	18.999.8000	-1.800.200
E	COST COMPLET (comercial) (D+V)	1.815.567.000	1.809.934.700	-5.632.300
VI	Profitul producătorului	181.556.000	180.993.700	+562.300
F.	PREŢ DE PRODUCŢIE (E+VI)	1.997.123.000	1.990.928.400	-6.194.600
F_1	PREŢ DE PRODUCŢIE INIŢIAL	1.997.123.000	1.997.123.000	-
Vi_a	Profit total (F_1 – E)	181.556.000	187.188.300	+5.632.300

Din analiza sumară a datelor informaţionale din tabelul de mai sus (anexa nr.58), se observă că între perfecţionarea procesului de producţie, sub impulsul continuu al progresului tehnic, concretizat prin intermediul modificărilor de norme, preţuri, tarife etc., transpuse în viaţa economică a întreprinderii prin recalcularea şi actualizarea cheltuielilor şi a costurilor planificate, pe de-o parte, şi rezultatele financiare planificate, pe de altă parte, există o legătură directă. Această legătură constă în faptul că, suma algebrică a modificărilor (pozitive şi negative) a cheltuielilor şi costurilor planificate se reflectă direct în suma profitului întreprinderii (rîndul E şi VI_a ultimul), care este influenţat în sensul invers acelor modificări (∓5.632.300 lei). Adică, orice scădere a cheltuielilor de producţie şi de desfacere şi, respectiv a costurilor de producţie, determină o creştere corespunzătoare a profitului întreprinderii şi invers.

Desigur că actualizarea costurilor planificate, ca bază de stabilire a preţurilor produselor sau tarifelor lucrărilor şi serviciilor, poate interveni şi atunci cînd apar şi alte fenomene economico-financiare care influenţează puternic costurile, cum ar fi: inflaţia, schimburile valutare nefavorabile, conjunctura pieţei etc. Deşi aceste influenţe nu ţin de efortul propriu al întreprinderii, este important să fie cunoscute şi avute în vedere la alcătuirea strategiilor de afaceri în viitor.

Scanned with OKEN Scanner

Partea a VI-a

REALIZAREA SAU FORMAREA COSTURILOR EFECTIVE

În procesul complex de formare a costurilor efective participă numeroşi factori, care influenţează în modalităţi diferite desfăşurarea acestui proces. Între aceşti factori un loc determinant şi un rol hotărîtor îl joacă contabilitatea cheltuielilor efective ale întreprinderii în totalitatea ei: contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune; contabilitatea sintetică şi contabilitatea analitică din cadrul ambelor contabilităţi ale agenţilor economici.

Capitolul 20

LOCUL ŞI ROLUL CONTABILITĂŢII ÎN CADRUL SISTEMULUI INFORMAŢIONAL INTEGRAT AL COSTURILOR

20.1. Criterii de apreciere a locului şi rolului contabilităţii în cadrul sistemului informaţional integrat al costurilor

Locul şi rolul contabilităţii în domeniul costurilor trebuie studiate din multiple puncte de vedere, dintre care mai semnificative sînt următoarele:

a) Constituirea şi evoluţia istorică a legăturilor reciproce dintre studiul şi practica costurilor şi ale contabilităţii

Aceste legături reciproce au fost evidenţiate deja, sumar, în cadrul subcapitolului 1.1. „Constituirea şi evoluţia studiului costurilor", unde s-a arătat că „problematica costurilor apare odată cu introducerea contabilităţii în partidă dublă, concretizată, la început, prin calculul economic comercial, iar treptat, a apărut şi s-a extins şi calculul costurilor efective, într-o etapă care a durat cîteva secole (1675 – 1900)". În celelalte etape enumerate acolo (subcapitolul 1.1.), s-au subliniat noile obiective care au lărgit sfera de studiu a costurilor şi depăşirea limitelor de cuprindere ale contabilităţii, dar fără a se renunţa la contabilitate. Din contră, toate componentele care au marcat dezvoltarea studiului costurilor au demarat din contabilitate şi s-au finalizat tot în contabilitate. Această simbioză a evidenţiat şi va releva, în continuare, locul şi rolul contabilităţii în cadrul sistemului informaţional al costurilor.

b) Volumul şi structura datelor informaţionale care circulă permanent între contabilitate şi calculaţia, controlul şi analiza costurilor

Prin aplicarea acestui criteriu se concretizează, sub aspect cantitativ, locul contabilităţii în cadrul sistemului informaţional integrat al costurilor, loc evocat, la modul general, prin criteriul precedent. De pildă, aşa cum se cunoaşte din literatura de specialitate, în cadrul sistemului informaţional economic general al întreprinderii, contabilitatea furnizează aproximativ 50% din totalul datelor informaţionale ce se vehiculează în acest sistem. Această proporţie, nu numai că se regăseşte şi în domeniul costurilor, dar ea se amplifică şi se diversifică substanţial în condiţiile create prin aplicarea noului sistem de contabilitate al agenţilor economici, problemă ce va fi explicată în detaliu mai jos.

În ceea ce priveşte rolul contabilităţii trebuie pornit tot de la ansamblul sistemului informaţional economic al întreprinderii, în cadrul căruia contabilitatea se afirmă prin funcţia sa specifică de cunoaştere a eficienţei economice a muncii sociale, prin prisma rezultatelor financiare. La rîndul său, sistemul informaţional al costurilor reflectînd cea mai dinamică componentă a rezultatelor financiare – „cheltuielile" –

va asigura particularizarea şi aprofundarea funcţiei de cunoaştere a eficienţei economice a muncii sociale realizată de contabilitate. În final, prin intermediul costurilor, se poate cunoaşte această eficienţă economică sub orice formă se doreşte.

c) Complementaritatea celor două concepţii metodologice: a contabilităţii cheltuielilor, pe de o parte, şi a calculaţiei, controlului şi analizei costurilor, pe de altă parte.

Din punct de vedere al concepţiei lor metodologice, cele două activităţi informaţionale – contabilitatea şi calculaţia, controlul şi analiza costurilor – sînt complementare şi reciproc necesare. Nici una dintre ele nu îşi poate realiza obiectivele proprii fără aportul celeilalte.

d) Toate domeniile circumscrise în sfera criteriilor prezentate mai sus (a, b, c) au suferit modificări importante în perioada care s-a scurs de la declanşarea tranziţiei la economia de piaţă a Romîniei şi pînă în prezent. În acest context s-a desfăşurat şi reforma contabilităţii agenţilor economici, începînd cu 1 ianuarie 1994, care marchează o nouă evoluţie a locului şi rolului contabilităţii în cadrul sistemului informaţional integrat al costurilor.

20.2. Reforma contabilităţii agenţilor economici şi implicaţiile ei în procesul complex de formare sau calculaţie, control şi analiză a costurilor

Principala problemă generată de reforma contabilităţii agenţilor economici din România o constituie, după cum se ştie, scindarea acestei contabilităţi în două circuite informaţionale diferite şi distincte: „contabilitatea financiară sau generală" şi „contabilitatea de gestiune internă sau analitică". Această scindare afectează domeniul costurilor de producţie în măsură mai mare decît oricare alte sectoare, în mod deosebit contabilitatea cheltuielilor întreprinderii din ambele componente ale contabilităţii agenţilor economici. Consecinţa cea mai puternică a acestei influenţe se concretizează în dublarea volumului de date informaţionale privind cheltuielile efective ale întreprinderii care se înregistrează şi se vehiculează prin contabilitate.

În primul rînd, delimitarea cheltuielilor întreprinderii după natura sau conţinutul lor economic – pe elemente primare de cheltuieli –, înainte de anul 1994, avea un caracter secundar şi se realiza extracontabil sau pe cale statistică, prin restructurarea datelor furnizate de contabilitate pe articole de calculaţie. După anul 1994 şi în prezent, această delimitare a cheltuielilor, pe elemente primare, a căpătat o importanţă de prim rang şi ea se realizează obligatoriu şi exclusiv în cadrul contabilităţii financiare. În acelaşi timp, delimitarea aceloraşi cheltuieli efective ale întreprinderii pe destinaţiile lor economice – pe articole de calculaţie – a trecut pe plan secundar şi chiar facultativ, urmînd să se realizeze exclusiv prin contabilitatea de gestiune internă sau analitică.

În al doilea rînd, volumul de muncă din domeniul costurilor se amplifică şi se diversifică datorită faptului că cele două circuite informaţionale diferite se derulează pe baza unor metodologii deosebite, deşi ele au acelaşi punct iniţial sau de pornire şi anume: determinarea primară a cheltuielilor întreprinderii. Aceste metodologii se diferenţiază în procesul delimitării primare a cheltuielilor pe cele două structuri deosebite: pe elemente primare de cheltuieli şi pe articole de calculaţie. În aceste condiţii, devine absolut necesară existenţa unei concordanţe depline între cele două circuite informaţionale, deoarece ele sînt paralele, simultane şi reciproce, pornind, desfăşurîndu-se şi finalizîndu-se fiecare circuit prin conjugare organică cu celălalt circuit.

Aceste legături reciproce organice, dintre contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune a cheltuielilor întreprinderii, precum şi legăturile reciproce, la fel de organice, dintre aceste două contabilităţi, pe de o parte, şi calculaţia, controlul şi analiza costurilor pe de altă parte, vor fi demonstrate concret în cele ce urmează.

20.3. Evoluţia şi perspectivele aplicării noului sistem de contabilitate al agenţilor economici din România în procesul de formare sau calculaţie a costurilor

Experienţa practică acumulată pe parcursul anilor care au trecut de la 1 ianuarie 1994 şi pînă în prezent, privind aplicarea noului sistem de contabilitate al agenţilor economici din România, în general, şi a contabilităţii cheltuielilor de aprovizionare, producţie şi desfacere, în particular, demonstrează că, pe lîngă unele succese incontestabile, s-au manifestat şi mai există încă numeroase şi semnificative neîmpliniri, cu consecinţe chiar grave asupra situaţiei economico-financiare a întreprinderilor.

Aceste două categorii de rezultate – unele pozitive şi altele negative –, obţinute în implementarea şi aplicarea noului sistem de contabilitate a cheltuielilor efective ale agenţilor economici, pot fi sintetizate astfel:

- succesul relativ deplin al contabilităţii financiare;

Scanned with OKEN Scanner

- insuccesul aproape total al contabilității de gestiune.

a) Succesul contabilității financiare se datorează sprijinului substanțial acordat de organele specializate ale statului, pe tot parcursul perioadei de documentare în străinătate, instruirea formatarilor romîni, pregătirea marii mase de profesioniști din întreprinderile noastre, implementarea, aplicarea și generalizarea acestei componente a contabilității agenților economici. În aceste condiții, contabilitatea financiară, prin lege, a primit statutul de „contabilitate obligatorie", „normată", ceea ce face ca, în prezent, ea să funcționeze normal sau relativ deplin.

b) La rîndul său, insuccesul contabilității de gestiune se explică tocmai prin lipsa unor preocupări de amploare din partea statului și datorită faptului că, prin intermediul literaturii de specialitate, s-a creat impresia falsă potrivit căreia contabilitatea de gestiune ar fi o „contabilitate facultativă", pe care o aplică cine vrea, cine poate și cum se pricepe fiecare. Rezultatele unei astfel de abordări a contabilității de gestiune nu au întîrziat să se arate, ele fiind de genul „ce semeni, aceea culegi", adică dezordine totală, caracterizată prin cîteva trăsături deosebite.

În primul rînd, la începutul perioadei de introducere a noului sistem de contabilitate al agenților economici din România (după 1.01.1994), vechiul sistem de contabilitate a cheltuielilor de producție pe destinații economice și de calculație a costurilor efective a fost abandonat complet, fără a se pune altceva în loc.

În al doilea rînd, simțindu-se acut lipsa informațiilor furnizate de costurile efective, ulterior, la foarte scurt timp, au apărut diferite improvizații de calculație a costurilor efective, bazate pe contabilitatea financiară a cheltuielilor de aprovizionare, producție și desfacere, soluții metodologice confecționate și răspîndite „după ureche" și diversificate potrivit fanteziei fiecărui „autor" în parte.

Consecințele aplicării acestor hibrizi metodologici sînt dezastruoase, în sensul că, în perioada de tranziție a țării noastre la economia de piață, cînd încă nu funcționează sistemul de stabilire a prețurilor pe piață și cînd costurile efective (și antecalculate) mai au de jucat un rol important în stabilirea prețurilor, deci, în această perioadă, agenții economici din România sînt lipsiți de informații veridice cu privire la costuri. Sau, în cel mai bun caz, dispun de informații trunchiate, inexacte, distorsionate în cele mai diferite forme. Toate acestea influențează negativ întreaga desfășurare a activității economice a întreprinderilor, și, în mod deosebit, rezultatele financiare ale acestora. Așa se explică, în mare parte pierderile enorme din economia reală, cu tot cortegiul de influențe nefavorabile bine cunoscute.

Acest cadru general, al neîmplinirilor implementării și aplicării contabilității de gestiune în practica agenților economici din România, prezintă încă multe neajunsuri, pe diferite segmente ale acesteia, care trebuie depistate, analizate critic și înlăturate, pentru a deschide calea unui progres substanțial și în acest domeniu al contabilității.

În această ordine de idei, merită relevată opinia potrivit căreia „Legea contabilității, prin conținutul său, are în vedere întregul sistem contabil al agenților economici și nu numai o componentă sau alta a acestuia" și că „organizarea contabilității analitice și de gestiune nu este facultativă, ... ci obligatorie". [21]

Atributul „facultativă" își are sorgintea în prevederile Regulamentului de aplicare a Legii Contabilității, art.105, alin.2, unde se precizează că: „Modul de organizare a contabilității de gestiune este la latitudinea fiecărei unități patrimoniale, în funcție de specificul activității și necesitățile proprii ale acesteia".

Acest „mod de organizare ... la latitudinea fiecărei unități patrimoniale" poate fi mai clar și mai bine înțeles numai dacă există un model general cu mai multe variante de aplicare sau adaptare la specificul diferitelor ramuri, subramuri și profile economice, precum și chiar la particularitățile unei întreprinderi. În aceste condiții „facultativul" amintit se transformă în „opțional", în sensul că „latitudinea fiecărei unități patrimoniale" nu mai poate fi înțeleasă ca o decizie a unității de a organiza sau nu contabilitatea de gestiune, ci ca o alegere obligatorie a unei variante dintre mai multe posibile, între care unitatea poate opta.

Răspunzînd unei astfel de cerințe obiective, s-a încercat pe parcursul capitolelor precedente și se va continua să se creeze asemenea premise și în cuprinsul capitolelor următoare, îndeosebi în capitolul privitor la contabilitatea cheltuielilor efective ale agenților economici, adică în capitolul de față.

20.4. Necesitatea unui model general flexibil al contabilității de gestiune a cheltuielilor agenților economici

Necesitatea stringentă a unui astfel de model general flexibil *este determinată de existența simultană a celor două structuri fundamentale diferite ale cheltuielilor agenților economici: a) structura cheltuielilor*

[21] Dr. Constanța Iacob și Raluca Mihaela Drăcea – *Contabilitatea analitică și de gestiune*, Editura „Tribuna Economică", București, 1998, pag. 67.

Scanned with OKEN Scanner

după natura sau conținutul economic – pe elemente primare de cheltuieli; b) structura cheltuielilor după destinația lor economică – pe articole de calculație.

Trăsăturile distinctive ale fiecăreia dintre aceste două structuri fundamentale nu sînt noi; ele au existat din totdeauna şi anume: prima structură – pe elemente primare de cheltuieli – a fost şi este unică şi generală pe întreaga economie națională; în acelaşi timp, a doua structură – pe articole de calculație – este tot generală sau de ansamblu, dar flexibilă, cu posibilități de adaptare la specificul întreprinderilor din diferite ramuri şi subramuri economice (industrie, agricultură, construcții – transporturi, prestări servicii, comerț etc.), aşa cum se poate vedea din cele două nomenclatoare de cheltuieli, anexele nr. 1 şi 2 din capitolul 2 al acestei lucrări.

Elementul de noutate, în condițiile aplicării noului sistem de contabilitate al agenților economici, *constă*, după cum s-a mai arătat, *în modalitățile diferite de determinare şi delimitare a cheltuielilor după cerințele acestor structuri*. Astfel, determinarea elementelor primare de cheltuieli nu se mai realizează, ca altă dată, extracontabil sau statistic, prin restructurarea articolelor de calculație obținute din contabilitate, ci direct din contabilitatea financiară, iar articolele de calculație, după cum se afirmă în literatura de specialitate, se formează prin restructurarea elementelor primare de cheltuieli, în cadrul contabilității de gestiune. Deci, nu se mai restructurează articolele de calculație pe elemente primare de cheltuieli, ci invers.

Contrar acestor afirmații teoretice, *practica demonstrează că ambele structuri trebuie construite simultan, pe baza documentelor justificative de cheltuieli, printr-o dublă contare a acestor documente*, atît pe elemente primare de cheltuieli, cît şi pe articole de calculație *şi, apoi, înregistrarea lor, concomitentă şi separată, în contabilitatea financiară şi, respectiv, în contabilitatea de gestiune*.

Această modalitate asigură o concordanță deplină şi operativă între cele două componente ale contabilității agenților economici, atît din punct de vedere al conținutului şi al sferei de cuprindere, cît şi al timpului de realizare a lor, în sensul că se evită rămînerea în urmă a contabilității de gestiune față de contabilitatea financiară. Totodată, se elimină şi eventualele gîtuiri în circuitul reciproc al datelor informaționale dintre cele două contabilități, pe parcursul perioadelor de gestiune şi, mai ales, la sfîrşitul acestor perioade.

20.5. Sfera de cuprindere a cheltuielilor în contabilitatea agenților economici

Sfera de cuprindere a cheltuielilor în contabilitatea agenților economici trebuie cercetată din mai multe puncte de vedere, între care de primă importanță sînt: a) caracterul interdisciplinar al problematicii costurilor din care face parte şi contabilitatea; b) concordanța dintre contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune a cheltuielilor agenților economici; c) raportul dintre contabilitatea sintetică şi contabilitatea analitică în cadrul întregului sistem contabil al agenților economici; d) relația dintre contabilitatea sintetică şi analitică, pe de o parte, şi documentele cumulative sau centralizatoare de cheltuieli, pe de altă parte; e) problema cheltuielilor încorporabile şi neîncorporabile în costuri.

a) *Caracterul interdisciplinar al problematicii costurilor* reflectă o realitate certă, efectivă, concretizată în faptul că, pentru realizarea tuturor obiectivelor sale, sistemul informațional integrat al costurilor, în practică, utilizează, concomitent, succesiv sau alternativ, mai multe metode şi procedee diferite, care, teoretic, aparțin unor discipline ştiințifice deosebite, ca de exemplu: planificarea economico-financiară, contabilitatea cheltuielilor (de aprovizionare, producție, desfacere), finanțele agenților economici, calculația costurilor propriu-zisă, statistica economică, controlul economico-financiar, analiza economico-financiară etc.

Această realitate complexă, practică, predispune pe autorii diferitelor lucrări teoretice, enumerate mai sus, să-şi extindă expunerile dincolo de limitele firești ale fiecărei specialități, fără posibilitatea epuizării subiectelor respective, mărginindu-se doar la unele incursiuni de prisos, care derutează cititorii sau practicienii chemați să le aplice. Fenomenul în cauză se manifestă pregnant în cuprinsul unor lucrări teoretice care se referă exclusiv la contabilitatea de gestiune, unde apar capitole întregi aparținînd altor discipline ştiințifice, precum: „Elaborarea bugetelor de venituri şi cheltuieli", a căror sediu se afla în disciplina „Finanțele agenților economici"; sau „Contabilitatea analitică şi managerială a stocurilor, care face obiectivul contabilității financiare" etc.

Desigur că o lucrare teoretică complexă, cu caracter interdisciplinar, care să culeagă şi să armonizeze într-un tot omogen toate cunoştințele de bază privitoare la costuri, este absolut necesară. Poate chiar lipsa unei astfel de lucrări, care să integreze numai elementele strict necesare este cauza principală sau una din cauzele principale a insuccesului contabilității de gestiune enunțat în paginile precedente. Tocmai o astfel de lucrare se doreşte a fi cea de față, care să umple acest gol de mult şi acut resimțit în teoria şi practica costurilor.

Scanned with OKEN Scanner

În această lucrare, contabilitatea cheltuielilor agenților economici – financiară și de gestiune – se va regăsi cu cele mai valoroase elemente ale potențialului său științific, metodologic și practic, integrate organic în ansamblul problematicii costurilor și nu invers, prin alipirea, forțată și speculativă, la contabilitatea de gestiune a unor pasaje mai interesante, dar incomplete, din conținutul altor discipline științifice. La fel s-a procedat și în cazul celorlalte 19 capitole precedente, în conținutul cărora s-au înmănunchiat, după o logică unitară, cele mai semnificative elemente din cuprinsul tuturor disciplinelor științifice, care au fost verificate și confirmate de practica îndelungată și teoria generală a costurilor. Prin această opțiune integratoare se încearcă a se găsi soluții viabile la numeroasele probleme încă nerezolvate, generate de faptul că, după cum s-a mai arătat, problematica costurilor traversează o multitudine de discipline teoretice și activități practice diferite, fiecare dintre ele urmărind să-și impună supremația în detrimentul celorlalte, în loc să conlucreze împreună.

b) *Concordanța și echilibrul dintre contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune a cheltuielilor agenților economici*, constituie o altă problemă care trebuie analizată cu toată atenția, pentru a se stabili cît mai corect locul și rolul fiecăreia dintre aceste două componente ale contabilității agenților economici, precum și poziția lor comună în complexa problematică a costurilor.

Ideea centrală, de la care trebuie să pornească analiza și reconsiderarea critică a celor două componente ale contabilității agenților economici, este aceea a complementarității și nu a substituției unei componente de către cealaltă, așa cum se poate subînțelege după criticile nejustificate ale uneia în contrast cu laudele exagerate la adresa celeilalte, consemnate în unele lucrări de specialitate.

Pentru a demonstra cît mai convingător valabilitatea afirmațiilor din alineatul precedent, este utilă, mai întîi, o rememorare succintă a unui exemplu similar din istoria costurilor, care a fost prezentat pe larg în capitolul 6 al lucrării de față și anume: după cum se știe, „metoda normativă de calculație a costurilor", botezată ulterior „metoda costurilor normate", s-a experimentat timp de peste 30 de ani, fără ca în final să se aplice. Cauza principală a acestei nereușite o constituie neînțelegerea, de către susținătorii metodei normative, a caracterului complementar al acesteia față de metodele clasice – „pe faze", „pe comenzi", și „globală" –, care erau considerate depășite de contemporaneitate. Rezultatul se cunoaște: „metoda normativă" a dispărut de pe arena metodelor de calculație a costurilor la „primul cutremur economic" din decembrie 1989, iar acele metode „clasice" continuă să supraviețuiască și în zilele noastre.

O situație asemănătoare s-a creat și în legătură cu „metoda costurilor standard", asupra căreia s-a mutat automat atenția după 1989, care întîmpină dificultăți în aplicare din aceleași motive ca și „metoda normativă" – nesincronizarea cu metodele clasice amintite.

În prezent, neînțelegerea caracterului de complementarietate în domeniul metodelor de calculație a costurilor, s-a deplasat și creează controverse între contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune a cheltuielilor agenților economici. Astfel, contabilitatea financiară, după numai cîțiva ani de la aplicare în România, este criticată, foarte aspru, pentru motivul că, alături de alte neajunsuri, nu asigură calculația costurilor. De exemplu: „Cu toate avantajele pe care le prezintă contabilitatea financiară sau generală, se poate aprecia că nu este adaptată pentru a răspunde nevoilor noilor informații născute din complexitatea structurilor economice și juridice contemporane. În primul rînd, ea este destinată descrierii trecutului, ... are ca scop tratarea operațiilor trecute în vederea determinării unui rezultat fără a se analiza modul și condițiile în care a fost obținut ..... Ea nu clarifică natura și calitatea produselor, eficiența comercială, performanțele tehnice ale capacităților de producție, productivitatea muncii etc. Aceste tipuri de cunoștințe necesită cunoașterea unor date fizice pe care contabilitatea financiară le ignoră total." [22]

Fără a intra în polemică cu fiecare dintre aceste critici în parte, se impune, totuși, aici, cel puțin precizarea că „descrierea trecutului" este o caracteristică fundamentală a întregii contabilități, nu numai a celei financiare, deci și a contabilității de gestiune, pentru simplul motiv că ambele contabilități reflectă numai operații economico-financiare efective, care s-au înfăptuit și nu operații planificate a se realiza, prognozate. Că lozinca despre „contabilitatea previzională", care a fost vehiculată și în alte etape istorice, nu a fost, nu este și nu va fi niciodată o realitate concretă, ci doar o simplă figură de stil menită să „înfrumusețeze" anumite speculații teoretice.

Desigur că aprecieri similare se pot face și în legătură cu celelalte critici menționate mai sus, dar, în perspectiva concluziei ce urmează, nu mai sînt necesare.

Astfel, pe baza dezbaterii anterioare, se poate conchide că cele două componente ale contabilității agenților economici, au în primul rînd, rolul de a reflecta cheltuielile efective de aprovizionare, de producție și de desfacere ale întreprinderilor, dar în modalități și pentru scopuri diferite:

[22] *Op. cit.* nr. 21, pag. 16.

Scanned with OKEN Scanner

• Contabilitatea financiară reflectă aceste cheltuieli structurate după natura sau conținutul lor economic – pe elemente primare de cheltuieli – urmărind execuția bugetului de venituri și cheltuieli ale întreprinderii;

• Contabilitatea de gestiune reflectă aceleași cheltuieli structurate pe destinațiile lor economice – pe articole de calculație – asigurînd datele informaționale necesare calculării costurilor efective.

Baza comună de date informaționale primare – documentele justificative – și situațiile finale rezultate din cele două prelucrări diferite a datelor respective, trebuie să asigure o concordanță ireproșabilă între cele două contabilități, fapt ce va fi demonstrat în capitolele următoare.

c) *Raportul dintre contabilitatea sintetică și contabilitatea analitică în cadrul întregului sistem contabil al agenților economici*, necesită, de asemenea, unele clarificări. Astfel, oricît de mult se insistă, în literatura de specialitate, pentru a se demonstra caracterul de „contabilitate analitică" sau numai „analitică" a contabilității de gestiune, această caracteristică nu corespunde realității și, în consecință, nu justifică denumirea ei de „Contabilitate de gestiune sau analitică".

Mai întîi, pentru faptul că, în opoziție cu aceasta, contabilitatea financiară, deși se mai numește și contabilitate „generală", ea nu este numai o contabilitate „sintetică", așa cum s-ar putea subînțelege din compararea celor două componente ale contabilității agenților economici pentru a le delimita una de cealaltă. Cel mult, vizavi de contabilitatea „generală" s-ar potrivi noțiunea de contabilitate „parțială" atribuită contabilității de gestiune, care reflectă numai o parte – cheltuielile – din obiectul contabilității financiare.

Apoi, chiar și dacă comparația s-ar limita numai la reflectarea cheltuielilor întreprinderii (de aprovizionare, producție, desfacere etc.), nu se justifică denumirea de contabilitate „analitică" atribuită contabilității de gestiune. Argumentul este acela că atît în contabilitatea financiară, cît și în contabilitatea de gestiune se reflectă aceleași cheltuieli ale întreprinderii, dar în structuri diferite: a) după natura sau conținutul lor economic – pe elemente primare de cheltuieli – în contabilitatea financiară; b) după destinația lor economică – pe articole de calculație a costurilor – în contabilitatea de gestiune. Faptul că, în noul sistem de contabilitate, cheltuielile întreprinderii, pe elemente primare de cheltuieli se reflectă direct în diferite conturi sintetice de gradul I și II, ale contabilității financiare, și nu extracontabil sau statistic, ca altă dată, iar pe articole de calculație a costurilor, aceleași cheltuieli, sînt structurate cu ajutorul unor conturi sintetice, precum și cu analiticele acestora, ale contabilității de gestiune, această situație nu schimbă datele problemei.

În concluzie, se poate afirma, fără teama de a greși, că atît contabilitatea financiară, cît și contabilitatea de gestiune sînt, în același timp, atît contabilități sintetice, cît și contabilități analitice, deosebindu-se doar prin conținutul și particularitățile structurilor analitice pe care le realizează. De exemplu, contabilitatea financiară nu realizează structuri analitice, ci direct sintetice, ale cheltuielilor întreprinderii, dar în schimb, realizează structuri sintetice și analitice la: capitaluri, imobilizări, stocuri, decontări cu terții, trezorerie etc. În același timp, contabilitatea de gestiune reflectă numai cheltuielile întreprinderii, dar în ambele structuri – sintetice și analitice –, încadrate în optica generală a destinațiilor economice.

Ca urmare, ar fi normal să se vorbească numai de „contabilitatea de gestiune", fără atributul „analitică", care aparține deopotrivă și contabilității financiare.

d) *Raportul dintre contabilitate și documentele economice*, a devenit obiect de discuții în literatura de specialitate, care nu pot fi trecute cu vederea. Mai concret, este vorba de relațiile dintre contabilitatea sintetică și analitică, pe de o parte, și documentele cumulative sau centralizatoare de cheltuieli, pe de altă parte.

Între încercările de a găsi soluții pentru depășirea neajunsurilor provocate de insuccesul aplicării contabilității de gestiune în România, despre care s-a vorbit în paginile precedente, a apărut și ideea de „Organizarea disociată fără utilizarea conturilor" a contabilității de gestiune, care „presupune existența, pe de o parte, a contabilității financiare, iar pe de altă parte, existența contabilității analitice și de gestiune realizată cu ajutorul situațiilor de colectare, repartizate și calcul al costurilor pe unitate de produs, lucrare sau serviciu, ceea ce conduce la apariția unei extracontabilități." [23]

Această idee se explică cel puțin prin următoarele două cauze fundamentale: a) neînțelegerea locului și rolului documentelor economice – primare și centralizatoare – în cadrul oricărei contabilități, în sensul că și „situațiile de colectare, repartizare și calcul a costurilor", în calitatea lor de documente cumulative sau centralizatoare, fac parte integrantă din contabilitatea de gestiune și nu constituie o extracontabilitate;
b) nesesizarea caracterului interdisciplinar sau chiar multiinterdisciplinar al activității practice de formare sau calculație, control și analiză a conturilor, care este o activitate integratoare și nu disociativă, inclusiv din

[23] *Opera citată* nr. 15, pag. 77 - 78.

Scanned with OKEN Scanner

punct de vedere teoretic, ştiinţific, din care face parte şi contabilitatea de gestiune, împreună cu documentele economice pe care se bazează.

În aceste condiţii, lansarea ideii unei „extracontabilităţi" a costurilor determină disperarea eforturilor de realizare a unui sistem informaţional integrat al costurilor, impus de realităţile economice actuale şi de perspectivă din ţara noastră.

e) *Contabilitatea cheltuielilor încorporabile şi a celor neîncorporabile în costuri* mai trebuie analizată, atît din punct de vedere al conţinutului cheltuielilor, mai ales a celor neîncorporabile, cît şi sub aspectul reflectării lor în contabilitatea de gestiune, chiar dacă ele nu se includ în costuri.

Mai întîi ar fi necesar să se confrunte vechea structură a cheltuielilor „neproductive", care mai este încă menţinută şi vehiculată în literatura de specialitate, cu noua structură a cheltuielilor „excepţionale" şi cu cea a cheltuielilor „neîncorporabile". Apoi trebuie stabilit dacă este sau nu necesară reflectarea celor trei structuri de cheltuieli şi în contabilitatea de gestiune şi în ce condiţii (modalităţi).

20.6. Elementele fundamentale de formare sau calculaţie a costurilor efective

În general, la baza determinării şi decontării costurilor efective ale producţiei finite stă corelaţia dintre următoarele trei grupe de indicatori de calcul:

a) costul producţiei neterminate de la începutul lunii, cheltuielile efectuate în cursul lunii, plusurile de producţie neterminată constatate şi înregistrate în cursul sau sfîrşitul lunii şi alte operaţii care se adaugă la celelalte (numite alte debitări);

b) costul producţiei rebutate, lipsurile de producţie neterminată, costul producţiei neterminate de la sfîrşitul lunii şi alte operaţii care se scad alături de celelalte (numite alte creditări);

c) abaterile de la costurile planificate stabilite în cursul şi la sfîrşitul lunii.

Desfăşurarea corectă a corelaţiei dintre aceşti indicatori de calcul şi, deci, calcularea reală a costurilor efective ale producţiei neterminate şi terminate şi a celorlalte elemente ale producţiei care intervin în acest calcul (producţia rebutată, plusurile şi minusurile de producţie neterminată etc.), se realizează în moduri şi cu mijloace diferite, în funcţie de particularităţile metodei aplicate în prelucrarea datelor informaţionale ale costurilor.

Diversitatea metodologică a acestui calcul este generată şi de exprimarea diferită a indicatorilor de calcul menţionaţi mai sus, în sensul că unii se exprimă în costuri efective, iar alţii în costuri planificate sau preliminate. Ca urmare, corelaţia dintre aceşti indicatori se manifestă diferit, după posibilităţile oferite de metodele aplicate în prelucrarea datelor respective şi anume:

a) corelaţia poate începe de la valori planificate şi, prin calcule, cu ajutorul abaterilor, să se ajungă la valori efective şi invers, de la valori efective să se ajungă, tot cu ajutorul abaterilor, la valori planificate;

b) corelaţia poate începe de la costul producţiei neterminate la începutul şi sfîrşitul lunii (sau a trimestrului ori chiar a anului, în cazul agriculturii) şi, cu ajutorul cheltuielilor efective curente şi a celorlalţi indicatori de calcul, să se ajungă la costul efectiv al producţiei finite sau invers, să se pornească de la costul producţiei finite şi, cu ajutorul producţiei neterminate de la începutul lunii (sau a altor perioade de calcul) şi a celorlalţi indicatori de calcul, să se ajungă la costul producţiei neterminate de la sfîrşitul lunii;

c) cel de-al treilea mod de manifestare a corelaţiei în cauză rezultă din primele două, prin împletirea elementelor valorice (planificate şi abateri), într-o altă ordine sau succesiune, combinată, privind luarea în calcul a indicatorilor respectivi.

Modalităţile diferite de manifestare a corelaţiei dintre indicatorii de calcul ai costurilor producţiei impun folosirea unor mijloace de lucru diferite, adaptate la cerinţele lor, între care un loc determinant şi un rol hotărîtor îl are contabilitatea sintetică şi analitică a cheltuielilor de producţie sau de circulaţie, contabilitatea atît financiară cît şi, mai ales, contabilitatea de gestiune. În cadrul acesteia din urmă „FIŞA DE POSTCALCUL" este registrul contabil pe foi volante cel mai reprezentativ, al cărui denumire şi formă diferă de la o metodă de calcul a costurilor la alta, ca de exemplu:

a) „Fişa de cont analitic pentru costuri efective pe comandă (produs)", folosită în cadrul metodei plan-efectiv (după modelul din anexa nr. 59);

b) Fişa pentru „Evidenţa sintetică şi analitică a cheltuielilor de producţie", utilizată în cadrul metodei normative (prezentată în modelul din anexa nr. 60);

c) „Fişa de evidenţă analitică a cheltuielilor de producţie şi de calcul a costului efectiv al producţiei neterminate şi terminate", în cazul integrării metodei plan-efectiv cu metoda normativă (modelul propus în anexa nr. 61).

Ca rezultat al aplicării acestor trei modalităţi diferite de calcul, se obţin costuri diferite ale producţiei neterminate şi terminate – cost planificat sau normat şi cost efectiv. De aici se desprinde concluzia că

Scanned with OKEN Scanner

problema esențială a calculării costurilor efective ale producției o constituie delimitarea (repartizarea) cît mai echilibrată a cheltuielilor efective între producția neterminată și producția terminată, bineînțeles atunci cînd există și producție neterminată.

Explicarea și analiza critică detaliată a modalităților și mijloacelor de calcul a costurilor efective ale producției se realizează în strînsă legătură cu metodele folosite – „metoda plan-efectiv", „metoda normativă" și „modelul integrat" al primelor două metode.

20.7. Modalitățile și mijloacele de reflectare analitică a cheltuielilor și calculul costurilor efective de producție

20.7.1. Contabilitatea analitică a cheltuielilor și calculul costurilor efective ale producției prin „Metoda plan-efectiv"

În etapa de postcalcul, metoda „plan-efectiv" se deosebește nu numai de metoda normativă, ci ea prezintă unele particularități de aplicare și în funcție de metodele de organizare a sistemului informațional al costurilor („metoda pe faze", „metoda pe comenzi" și „metoda globală").

Aceste particularități se manifestă numai în faza de calcul propriu-zis a costurilor efective ale producției, după ce cheltuielile directe au fost colectate și cheltuielile indirecte au fost repartizate pe produse, lucrări sau servicii, adică numai după ce toate cheltuielile de producție efective au fost determinate și delimitate pe purtătorii de cheltuieli și de costuri care le-au ocazionat, cu ajutorul contabilității analitice de gestiune, utilizînd formularul „Fișa de cont analitic pentru costuri efective pe comandă (produs)", anexa nr. 59.

Acest formular (prevăzut în modelarul oficial al formularelor tipizate) a fost conceput ca un registru pe foi volante pentru contabilitatea analitică „curentă" a cheltuielilor de producție. Caracterul „curent" al acestei evidențe analitice este însă depășit de realitățile prezente, datorită faptului că, atît în cazul prelucrării manuale a datelor din documentele primare cît și atunci cînd această prelucrare se execută automatizat, în „Fișa de cont analitic pentru costuri efective pe comandă (produs)" datele informaționale rezultate din aceste prelucrări nu se înregistrează document cu document, zilnic, ci numai centralizat, lunar. Din această cauză, fișa respectivă dispune de un potențial informațional scăzut, fiind necesare o serie de lucrări suplimentare în faza de calculație propriu-zisă a costurilor efective ale producției. În schimb, situațiile sau documentele centralizatoare (cumulative) primesc o importanță din ce în ce mai mare.

Faptul că în această fișă de postcalcul datele informaționale se înregistrează numai centralizat, la sfîrșitul lunii, face să dispară caracterul „curent" și să apară caracterul „centralizat periodic" al contabilității analitice de gestiune a cheltuielilor de producție realizată cu ajutorul fișei în cauză. Acest fapt permite și chiar impune revizuirea formularului acestei fișe și reproiectarea unui nou formular cu funcțiuni multiple, așa cum se preconizează în modelul din anexa nr. 61, din paginile următoare, intitulat „Fișa de evidență analitică a cheltuielilor și calcul a costurilor efective ale producției neterminate și terminate".

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr.59

FIŞA DE CONT ANALITIC PENTRU COSTURI EFECTIVE PE COMANDĂ
(PRODUS)

Fişă de cont analitic pentru costuri efective pe comandă (Produs)		Numărul comenzii		Preţ planificat		Simbol cont		Pagina
Secţia _____ Clientul _____	Comanda (produsul) _____ _____	Cantitate	UM	Data lansării	Data punerii în lucru		Termen final	
					Plan	Realizat	Plan	Realizat

Document		CHELTUIELI DIRECTE								CHELTUIELI INDIRECTE			Pierderi din rebuturi	Total costuri producţie	DECONTAREA PRODUCŢIEI			Simbol cont corespondent
Data	Nr.									Chelt.comune secţie		Chelt. gen. ale întrepr.			Cant.	P/U	Valoare	

Scanned with OKEN Scanner

20.7.2. *Contabilitatea analitică a cheltuielilor şi calculul costurilor efective ale producţiei prin „Metoda normativă"*

Este cunoscut faptul că şi în cadrul metodei normative, asemănător metodei plan-efectiv şi al altor metode, calculaţia costurilor efective ale producţiei se bazează pe datele informaţionale furnizate de contabilitatea analitică de gestiune a cheltuielilor de producţie, cu ajutorul formularului intitulat „Evidenţa sintetică şi analitică a cheltuielilor de producţie", anexa nr. 60. În cadrul acestui formular se aplică principiul schemei şah, în sensul că: pe orizontală se înscriu coloanele de date informaţionale pentru cheltuielile de producţie desfăşurate pe articole de calculaţie a costurilor; pe verticală există rînduri succesive pentru indicatorii agregaţi în calcul, respectiv corelaţiile dintre: producţia neterminată iniţială, modificările de norme, cheltuielile lunii curente, totalul cheltuielilor, producţia finită, producţia rebutată, lipsuri (plusuri) de producţie neterminată, producţia neterminată finală; la întretăierea coloanelor cu rîndurile se înscriu sumele lunare ce exprimă cheltuielile de producţie aferente fiecărui indicator de calcul, desfăşurate pe articole de calculaţie a costurilor. În cadrul fiecărui articol de calculaţie există trei coloane de sume pentru: „cheltuieli conform normelor", „abateri de la cheltuielile normate" şi „cheltuieli efective".

Pe baza datelor informaţionale furnizate de acest formular costul efectiv al producţiei se determină adăugînd la costul normativ abaterile nefavorabile de la cheltuielile efective (depăşirile de cheltuieli) sau scăzînd din costul normativ abaterile favorabile de la cheltuielile normative (economiile de cheltuieli). Matematic, acest calcul se exprimă prin binecunoscuta formulă: $c_1 = c_n \pm A \pm M$, în care: c_1 = cost efectiv; c_n = cost normativ; A = abaterile de la normele curente; M = modificările de norme.[24]

Producţia finită obţinută în cursul lunii se exprimă valoric cu ajutorul costurilor unitare normative, desfăşurat pe articole de calculaţie. Abaterile acestei producţii finite se determină printr-un calcul, cu ajutorul unui coeficient stabilit ca raport între totalul abaterilor aferente producţiei neterminate iniţiale şi a celor aferente cheltuielilor efectuate în cursul lunii, pe de o parte, şi totalul cheltuielilor normative ale aceloraşi elemente (producţia neterminată iniţială plus cheltuielile din cursul lunii). Acest coeficient se înmulţeşte cu valoarea producţiei finite exprimate în costuri normative, rezultînd astfel abaterile aferente acestei producţii.

Avantajele şi dezavantajele acestui sistem de calculaţie a costurilor efective ale producţiei vor fi analizate în paginile următoare:

[24] Ministerul Finanţelor, Direcţia evidenţei şi dărilor de seamă contabile, *INDICAŢII privind evidenţa cheltuielilor de producţie şi calcularea preţului de cost al producţiei după metoda normativă*, Ediţia a II-a, 1964, pag. 31

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr.60

ÎNTREPRINDEREA . . . . . .

EVIDENȚA SINTETICĂ ȘI ANALITICĂ A CHELTUIELILOR DE PRODUCȚIE

Explicații	Producția finită	Materii prime								etc.	Total materii prime		
		Grupa: 01											
		Norme unit.		Chelt. cf. Norm.		Abateri		Chelt. efect.			Chelt. conf. norme	Abateri	Chelt. efective
		Cant.	Val.	Cant.	Val.	Cant.	Val.	Cant	Val.				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11-18	19	20	21
Indicatori de calcul	x	x	x					x	x				x
a. Producția neterminată inițială	x	x	x										
b. Modificări de norme	x	x	x										
c. Cheltuielile lunii curente	x	x	x										
d. Total cheltuieli	x	x	x										
e. Producția finită	x	x	x										
f. Producția rebutată	x	x	x										
g. Lipsuri (plusuri) de prod. neterm.	X	x	x										
h. Producția neterminată finală	x	x	x										
Produsul „a"													
etc.													

Anexa nr.60 (continuare)

Salarii directe				Chelt. cu întreținerea și funcț.utilajelor			Chelt. generale ale secției			Total cost de secție		Chelt. generale ale întreprinderii			etc.	Total cost de uzină		Total de cost unitare		
Norme unit.	Conf. normelor	Abateri	Efectiv	Conf. normelor	Abateri	Efectiv	Conf. normelor	Abateri	Efectiv	Conf. normelor	Chelt. efective	Conf. normelor	Abateri	Efectiv		Conf. normelor	Efectiv	Planificat	Normativ	Efectiv
22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34	35	36	37	38	39	40	41	42
x			x	%		x	%				x	%		x		x	x	x	x	x
x																		x	x	x
x																		x	x	x
x																		x	x	x
x																		x	x	x
x																		x	x	x
x																		x	x	x
x																		x	x	x
x																		x	x	x

Scanned with OKEN Scanner

20.7.3. Contabilitatea analitică a cheltuielilor şi calculul costurilor efective ale producţiei în condiţiile integrării „Metodei plan-efectiv" cu „Metoda normativă"

După cum se ştie, în practică, în mod firesc, cheltuielile efective se colectează global pentru producţia neterminată şi terminată (finită), ceea ce face ca *delimitarea (repartizarea) judicioasă a acestor cheltuieli între cele două producţii – neterminată şi terminată – să constituie o problemă esenţială a calculaţiei corecte a costurilor efective ale întregii producţii obţinute*. Realizarea acestui obiectiv a dat multă „bătaie de cap" specialiştilor din toate timpurile, de cînd se calculează costurile producţiei. Ca urmare, obiectivul respectiv a fost soluţionat în modalităţi şi cu mijloace diferite de la o etapă istorică la alta şi a reprezentat, întotdeauna, reprezintă şi în prezent, punctul de pornire în stabilirea costurilor efective ale producţiei neterminate, care stă la baza determinării şi decontării costurilor efective ale producţiei terminate (finite).

Modalităţile şi mijloacele de realizare a obiectivului în cauză şi-au pus amprenta şi asupra modelelor „fişei de postcalcul" a costurilor de producţie care s-au succedat pe parcursul anilor, fiecare model avînd avantaje şi dezavantaje proprii.

20.7.3.1. Elementele integratoare ale noului sistem de contabilitate analitică şi postcalcul a costurilor de producţie

Analiza şi reconsiderarea critică a ultimelor două dintre aceste modele – „plan-efectiv" şi „normativă" – oferă suficiente elemente valoroase complementare, care pot contribui la proiectarea unui nou formular al „fişei de postcalcul", prin integrarea acestor elemente, astfel încît să se asigure realizarea cît mai deplină şi convenabilă a obiectivului sus menţionat.

Din acest punct de vedere, este necesară o prealabilă şi succintă prezentare a mai multor *situaţii concrete care pot exista* în realitatea economică a diferitelor întreprinderi productive şi anume:

A) În cazul în care, *la sfîrşitul lunii, nu există producţie neterminată*, calculaţia şi decontarea propriu-zisă a costurilor efective ale producţiei terminate (finite) se desfăşoară relativ simplu, cu ajutorul „Fişei de cont analitic pentru costuri efective pe comandă (produs)", (model din anexa nr. 59), prin stabilirea totalului cheltuielilor efective ocazionate de fiecare produs, lucrare sau serviciu, care au fost înregistrate în această fişă, în cursul şi la sfîrşitul lunii. În continuare se foloseşte unul din procedeele specifice (diviziunii simple, valorii rămase sau coeficienţilor de echivalenţă), în funcţie de natura producţiei (simplă, cuplată, sortodimensională etc.).

B) În cazul în care, *la sfîrşitul lunii, există producţie neterminată*, problemele calculării costurilor efective ale producţiei terminate (finite) se rezolvă diferit de la o situaţie la alta, după cum această producţie se inventariază sau nu se inventariază:

a) În situaţia în care, *la sfîrşitul lunii* (sau a altor perioade de postcalcul) *se inventariază producţia neterminată*, problemele se rezolvă, la fel, mai simplu, deoarece „Producţia neterminată se evaluează la costuri efective"[25], astfel că prin intermediul corelaţiei dintre producţia neterminată de la începutul lunii, a cheltuielilor efectuate în cursul lunii şi a celorlalţi indicatori de calcul, se poate stabili şi costul efectiv al producţiei terminate. Deci, *producţia terminată se va deconta tot la costuri efective* ca şi în cazul precedent, iar ca mijloc de lucru poate fi utilizată, de asemenea, „Fişa de cont analitic pentru costuri efective pe comandă (produs)", model din anexa nr. 59.

b) Dacă însă, la sfîrşitul lunii (sau a altor perioade de postcalcul) *nu se inventariază producţia neterminată şi nu se evaluează la cost efectiv*, atunci pot exista următoarele *două situaţii* particulare:

- O primă situaţie apare atunci cînd sistemul informaţional al costurilor se organizează după *„metoda de comenzi"*, „în cazul în care *se fabrică loturi parţiale de produse* (piese, agregate, ansambluri ş.a.), care se predau la magazie înainte de terminarea întregii comenzi. Aceste produse *se evaluează*, în lipsa costurilor efective, *la costuri planificate sau costuri efective ale produselor similare*. În decontarea parţială cheltuielile ce se repartizează asupra produselor terminate şi predate la magazie nu vor putea depăşi suma cheltuielilor efective înregistrate la comenzile în cauză."

- A doua situaţie este aceea cînd se foloseşte *„metoda pe faze"* sau *„metoda globală"*, caz în care, în practică, decontarea producţiei terminate se face, de regulă, tot la *costuri planificate*.

În ambele situaţii se foloseşte „fişa de postcalcul" model din cadrul „metodei plan-efectiv" (anexa nr. 59), care este mai simplă decît cea din cadrul „metodei normative" (anexa nr. 60). Dar, tot în ambele situaţii, apar unele inconveniente pentru eliminarea cărora se recomandă utilizarea unei „fişe de postcalcul" creată

[25] M. F. „Reguli de bază pentru planificarea, evidenţa şi calculaţia costurilor producţiei industriale", Buletin financiar - contabil din martie - aprilie 1980, pag. 44.

Scanned with OKEN Scanner

prin valorificarea potențialului favorabil al „metodei normative" și integrarea lui cu elementele valoroase din cadrul metodei „plan-efectiv".

Neajunsul principal, care impune această integrare, se referă la faptul că, prin decontarea producției terminate (finite) la costuri planificate, se denaturează costul producției neterminate de la sfîrșitul lunii, care, apoi denaturează costul producției neterminate și terminate din următoarele luni, în sensul că acest cost nu mai este nici efectiv pur și nici planificat pur, ci un cost mixt. În condițiile unei oscilații puternice a inflației, acest cost mixt poate să varieze și el foarte mult, de la o perioadă de postcalcul la alta, denaturînd grav realitatea. Dacă în cazul organizării sistemului informațional al costurilor după „metoda pe comenzi", acest fenomen are totuși un final – la terminarea întregii comenzi –, în cazul „metodei pe faze" și a „metodei globale" fenomenul respectiv se continuă la infinit. Și el (fenomenul generat de inflație conjugală cu aceste costuri mixte) poate fi stopat numai prin utilizarea noii fișe de postcalcul, rezultată din integrarea metodei de calculație a costurilor „plan-efectiv" cu „metoda normativă", intitulată „Fișa de evidență analitică a cheltuielilor și calculul costului efectiv al producției neterminate și terminate", proiectată în anexa nr. 61. Această fișă se întocmește la sfîrșitul fiecărei luni sau a altor perioade de postcalcul, separat pentru fiecare produs din programul de producție al întreprinderii.

20.7.3.2. Principiile noului model al „fișei de postcalcul" a costurilor de producție

Principiile care stau la baza acestui formular sînt următoarele:

a) Îmbinarea înregistrării centralizate, la sfîrșit de lună, a cheltuielilor de producție efectuate în cursul lunii, cu operațiile de calculație lunară a costurilor efective ale producției neterminate și terminate, precum și a celorlalți indicatori ai producției, ca: plusuri de producție neterminată și alte debitări; producția rebutată, lipsuri de producție neterminată și alte creditări;

b) Menținerea, în cadrul noii fișe de postcalcul, a structurii formularului corespondent din cadrul metodei normative, dar cu utilizare inversă, în sensul că: dacă în metoda normativă se înregistrează, în primul rînd, cheltuielile normate, apoi abaterile față de aceste cheltuieli, după care, prin calcul, se ajunge la cheltuielile efective; în noul formular se înregistrează, mai întîi, cheltuielile efective, urmate de abaterile față de cheltuielile planificate stabilite operativ, pe baza cărora se determină cheltuielile planificate aferente producției neterminate și terminate și pentru ceilalți indicatori de calcul;

c) Organizarea datelor informaționale, în cadrul noului formular, după schema șah, potrivit căreia: pe orizontală se desfășoară serii de coloane corespunzătoare articolelor de calculație; pe verticală se desfășoară indicatorii de calcul, la fiecare indicator fiind rezervate cîte trei rînduri, pentru: cheltuieli efective, abateri de la cheltuielile planificate și cheltuielile planificate; la intersecția rîndurilor cu coloanele se înregistrează sau se determină datele informaționale aferente fiecărui indicator de calcul desfășurate pe articole de calculație;

d) Această fișă complexă de postcalcul (anexa nr. 61) se întocmește pentru fiecare produs, lucrare sau serviciu separat pe secții (ferme, șantiere etc.) și centralizat pe întreprindere;

e) În vederea determinării costurilor efective ale producției, se folosesc corelații multiple sau un sistem de corelații, cu ajutorul cărora se stabilesc, prin calcul: valorile efective, abaterile și valorile planificate ale unor indicatori care nu rezultă direct din centralizatoarele de cheltuieli directe, din situațiile de repartizare a cheltuielilor indirecte sau din alte documente.

Pe baza acestui principiu pot fi determinate oricare dintre necunoscutele modelului matematic general cum sînt: $C.ef. = C.pl. \mp A$; $C.pl. = C.ef. \pm A$; $A = C.pl. - C.ef.$; în care: C.ef. = cost efectiv; C.pl. = cost planificat; A = abaterile costurilor efective față de costurile planificate.

În aceste condiții se asigură determinarea costurilor efective ale producției terminate și neterminate și a celorlalți indicatori de calcul, atît la sfîrșitul perioadelor de postcalcul cînd se inventariază, cît și atunci cînd nu se inventariază producția neterminată. Pentru scopul amintit, valorile sînt prevăzute în noul formular în ordinea firească a înregistrării sau determinării lor prin calcul, cu ajutorul corelațiilor de mai sus și anume: cheltuieli efective, abateri și cheltuieli planificate, cu unele excepții;

f) Cumularea succesivă a datelor informaționale în timp și spațiu, din toate secțiile (fermele, șantierele etc.) întreprinderii și din toate lunile anului sau a altor perioade de postcalcul, după determinarea valorilor efective, a celor planificate și a abaterilor operative ale fiecărui indicator de calcul. Astfel, se asigură un bogat fond de date informaționale pentru analiza complexă și completă a costurilor de producție, precum și posibilitatea verificării (controlului) acestor date, prin confruntarea lor cu datele din jurnalele contabile; balanțele de verificare, raportările statistice etc.;

g) Multifuncționalitatea datelor informaționale complexe furnizate de acest formular, îndeosebi pentru: evidența analitică a cheltuielilor de producție; calculul costurilor efective ale producției; analiza îndeplinirii planului costurilor de producție etc.

Scanned with OKEN Scanner

FIŞA DE EVIDENŢĂ ANALITICĂ A CHELTUIELILOR ŞI CALCUL A COSTULUI EFECTV

Anexa nr.61

INTREPRINDEREA
SECŢIA (ferma, şantierul etc.)
PRODUSUL
Comanda nr.
Poziţia din plan

AL PRODUCŢIEI NETERMINATE ŞI TERMINATE – Cont Analitic.....

Data lansării producţiei: luna _____ anul _____ Termen limită de finaliza

Nr. crt.	Data: Anul – Ziua	Data: Anul – Luna	Grupări		INDICATORII DE CALCUL A COSTULUI EFECTIV AL PRODUCŢIEI: FELUL LOR	INDICATORII DE CALCUL A COSTULUI EFECTIV AL PRODUCŢIEI: NATURA LOR	CHELT. DE PROD. DIRECTE: Chelt. cu materii prime şi mat. directe	CHELT. DE PROD. DIRECTE: Materii şi materiale recuperate	CHELT. DE PROD. DIRECTE: Salarii directe CAS şi fd. şomaj + fd. sănătate	CHELT. DE PROD. DIRECTE: Total chelt. directe (col. 7 - 8 + 9)	CHELT.INDI-RECTE ALE SECŢIEI (firmei, şantierului): Chelt cu Întreţ şi funcţ. utilaj	CHELT.INDI-RECTE ALE SECŢIEI (firmei, şantierului): Chelt. gener. ale secţiei (ferme, şant.)	CHELT.INDI-RECTE ALE SECŢIEI (firmei, şantierului): TOTAL (col. 11+12)	Cost de Secţie (fermă, şant.) (col. 10+13)	Chelt. gener. de administraţie ale întrep.	Pierderi din rebuturi	Cost de întreprindere (col. 14+15 +16)	Cant. de prod. obţinută ***	Nr. crt.	Observaţii
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
1			D	a	CHELT. pentru PROD. NETERMINATĂ INIŢIALĂ	Efective													1	
2						Abateri (-nefav; +fav.)													2	
3						Planificate (r. 1 ∓ 2)													3	
4			E	b	CHELT.EFECTUATE ÎN LUNA CURENTĂ	Efective													4	
5						Abateri (-nefav; +fav.)													5	
6			B			Planificate (r.4 ∓ 5)													6	
7				c	PLUSURI DE PROD. NETERMINATĂ ŞI ALTE DEBITĂRI	Efective (r. 9± 8)													7	
8			I			Abateri (+nefav; -fav.)**													8	
9						Planificate *													9	
10			T	I	TOTAL CHELT. DE PROD.EFECTUATE LUNA CURENTĂ	Efective (r.1+4+7)													10	
11						Abateri (r.2+5+8)													11	
12						Planificate (r.3+6+9)													12	

Scanned with OKEN Scanner

13				K	**Coeficienţi de repartizare a abaterilor** (r. 11:12)																13	
14			C	d	PROD.REBUTATĂ, LIPSURI ŞI ALTE CREDITĂRI	Efective (r.16 ±15)															14	
15						Abateri (+nefav; -fav.) r.16xK															15	
16						Planificate *															16	
17			R			Efective (r.21 ± 19)															17	
18					CHELT.AFERENTE	Cost.unit.efect. (r.17:col.18)															18	
19			E	e	PROD.TERMINATE	Abateri (+nefav; -fav.) r.21xK															19	
20					ÎN LUNA CURENTĂ	Cost unitar planificat *															20	
21			D			Planificate (r.20 x col.18)															21	
22						Efective (r.14 +17)															22	
23			I	II	TOTAL CHELT. PROD.DECONTATE	Abateri (+nefav; -fav.) r.15+19															23	
24			T		ÎN LUNA CURENTĂ	Planificate (R.22 ±23 sau R.16+21)															24	

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
25					CHELT. AFERENTE	Efective (r.10-22)													25	
26			S	III	PRODUCŢIEI NETERMINATE	Abateri (-nefav.;+fav.) sau r.11-23													26	
27			L		FINALE (la sfîrşitul luurente)	Planificate (r.25 ∓ 26 sau r.12+24													27	
28			V		TOTAL GENERAL CHELT. EFECTUATE	Efective													28	
29			L	1	CUMULATE DE LA ÎNCEPUTUL ANULUI	Abateri (-nefav.;+fav.)													29	
30			C		sau de la LANS.PROD.	Planificate													30	
31			U		TOTAL GENERAL	Efective (r.28-25)													31	

Scanned with OKEN Scanner

				CHELT.DECONTATE															
32			U L	2	CUMULATE DE LA ÎNCEPUTUL ANULUI	Abateri (-nefav.; +fav.)													32	
33			.		sau de la LANS.PROD.	Planificat (r.30-27)													33	
34			A	3	CHELT. AFERENTE PROD. TERMINATE CUMULATE DE LA ÎNCEPULUI ANULUI sau de la LANS.PROD.	Efective													34	
35			N U			Cost unit.efectiv (r.34:col.18)													35	
36			A			Abateri (-nefav.;+fav.)													36	
37			L			Planificate													37	

*Costul unitar planificat se preia din planul costului pe produs şi se înmulţeşte cu cantiatea efectivă de producţie constatată plus, minus, rebutată, finită etc.
** Abaterile aferente producţiei finite, neterminate şi altor debitori se stabilesc prin înmulţirea cheltuielilor planificate (r.9) cu K din luna precedentă;
*** Cantităţile de producţie (col.18) se referă la toţi indicatorii de calcul (producţia terminată, neterminată, plusuri, minusuri, alte debitări şi creditori etc.)

Scanned with OKEN Scanner

20.7.3.3. Metodologia de completare a rubricilor formularului „Fişa de evidenţă analitică a cheltuielilor şi calcul a costurilor efective ale producţiei neterminate şi terminate"

* Partea I – DEBIT, LUNA CURENTĂ

Această metodologie se structurează după cum urmează:

a) „Cheltuielile pentru producţia neterminată iniţială" se determină diferit, astfel:

- la începutul primei luni de introducere a acestui sistem metodologic integrat, producţia neterminată se stabileşte prin inventariere şi se evaluează: la cost planificat şi la cost efectiv pe baza datelor din contabilitate, iar abaterile rezultă prin diferenţă între cheltuielile planificate şi cele efective;

- la începutul lunilor următoare „cheltuielile pentru producţia neterminată iniţială" (efective, planificate şi abaterile) se preiau din fişa de postcalcul a lunii precedente, de pe rîndurile corespunzătoare în care se află înscrise „Cheltuielile pentru producţia neterminată finală", stabilite aşa cum se arată mai jos, la punctul III. De fapt nu are loc nici o preluare efectivă de cheltuieli, deoarece producţia neterminată de la sfîrşitul lunii curente devine automat producţie neterminată la începutul lunii următoare, întrucît fişa respectivă se încheie lunar, dar se continuă şi cumulează datele informaţionale anuale;

b) „Cheltuielile efectuate în luna curentă", cele efective şi abaterile, se înregistrează în fişa fiecărui produs prin preluarea datelor din centralizatoarele lunare ale cheltuielilor directe efective din situaţiile de repartizare a cheltuielilor indirecte efective şi din centralizatorul – situaţie de repartizare a abaterilor operative, iar cheltuielile planificate se determină prin calcul, scăzînd din cheltuielile efective abaterile nefavorabile sau adăugînd la aceste cheltuieli abaterile favorabile, separat la fiecare articol de calculaţie, pe produse, pe secţii (ferme, şantiere etc.) şi pe întreprindere;

c) „Plusurile de producţie neterminată şi alte debitări" se stabilesc cu ocazia inventarierilor şi se înregistrează pe baza situaţiilor comparative, pe cele trei valori: efective, abateri şi planificate;

I „Total cheltuieli de producţie efectuate", – total DEBIT – se obţine prin însumarea datelor corespunzătoare de la punctele a, b şi c, de mai sus, (privitor la producţia neterminată iniţială, cheltuieli efectuate în luna curentă, plusuri de producţie neterminată şi alte debitări), separat pe cele trei valori: efective, abateri şi planificate;

K) „Coeficienţii de repartizare a abaterilor" se determină prin raportarea abaterilor totale la totalul cheltuielilor planificate, separat pentru fiecare secţie (fermă, şantier etc.) şi în cadrul acestora pe articole de calculaţie a costurilor.

** Partea a II-a – CREDIT, LUNA CURENTĂ

d) „Producţia rebutată, lipsurile de producţie neterminată şi alte creditări" se stabilesc cu ajutorul centralizatorului lunar al documentelor primare, în care au fost consemnate în momentul constatării lor, astfel: cheltuielile planificate aferente acestor indicatori se determină prin evaluarea cantităţilor de producţie (rebutată, constatate lipsă sau în alte stări) la costuri planificate; abaterile se calculează prin aplicarea coeficienţilor de repartizare (K), (stabiliţi la punctul precedent) la aceste cheltuieli planificate; cheltuielile efective rezultă prin adăugarea abaterilor nefavorabile sau scăderea celor favorabile la, respectiv din cheltuielile planificate;

e) „Cheltuielile aferente producţiei terminate în luna curentă" şi „costul unitar efectiv" al acestei producţii se determină prin calcule, în următoarea ordine:

- cheltuielile planificate rezultă prin înmulţirea cantităţii de produse finite efectiv obţinute şi predate la depozit în cursul lunii, cu costul unitate planificat;

- abaterile se obţin din aplicarea coeficienţilor de repartizare a abaterilor (K) la cheltuielile planificate;

- cheltuielile efective se stabilesc prin adăugarea abaterilor nefavorabile sau scăderea abaterilor favorabile la, respectiv din cheltuielile planificate;

- costul unitar efectiv al producţiei finite obţinute în cursul lunii se determină prin împărţirea cheltuielilor efective aferente acestei producţii, la cantitatea totală de produse, lucrări sau servicii pentru care se calculează acest cost;

II „Total cheltuieli de producţie decontate" în luna curentă, reprezintă suma cheltuielilor corespunzătoare (efective, abateri, planificate) de la punctele d şi e, de mai sus.

*** Partea a III-a – SOLD FINAL, LUNA CURENTĂ ŞI INIŢIAL PENTRU LUNA URMĂTOARE

III „Cheltuielile pentru producţia neterminată finală" se stabilesc ca diferenţă între datele corespunzătoare (efective, abateri, planificate) de la punctele I şi II de mai sus.

Scanned with OKEN Scanner

**** Partea a IV-a – DATE CUMULATE DE LA ÎNCEPUTUL ANULUI SAU DE LA LANSAREA PRODUCȚIEI

1. „Total general cheltuieli efectuate cumulate de la începutul anului" pînă la sfîrșitul lunii curente, se obține prin însumarea datelor corespunzătoare (efective, abateri, planificate) aferente următorilor indicatori: producția neterminată de la începutul anului, cheltuielile efectuate succesiv în toate lunile expirate pînă la sfîrșitul lunii curente; plusurile de producție neterminată și alte debitări din toate lunile expirate pînă la sfîrșitul lunii curente (punctele a+b+c de mai sus) – TOTAL DEBIT;

2. „Total general cheltuieli decontate cumulate de la începutul anului" pînă la sfîrșitul lunii curente, rezultă prin însumarea succesivă a totalurilor cheltuielilor decontate din lunile precedente cu cele din luna curentă, separat pe cele trei valori (efective, abateri, planificate) de la punctul II;

3. „Total general cheltuieli (efective, abateri, planificate) aferente producției terminate cumulate de la începutul anului" sau de la lansarea producției și pînă la sfîrșitul lunii curente, reprezintă suma cheltuielilor aferente producției terminate din lunile precedente cu cele din luna curentă, separat efective, abateri și plan (de la punctul e);

4. „Costul unitar efectiv" se determină ca raport între „Total general cheltuieli aferente producției terminate cumulate de la începutul anului" (punctul precedent 3) și cantitatea de produse finite (lucrări sau servicii) obținute, cumulat de la începutul anului sau de la lansarea producției și pînă la sfîrșitul lunii curente. Acesta este un cost efectiv mediu al tuturor loturilor sau partizilor lunare de produse, iar la sfîrșitul anului sau la terminarea comenzii, va prezenta costul efectiv mediu al întregii serii anuale a unui anumit produs. Prin compararea costurilor efective lunare cu acest cost mediu efectiv anual se pot desprinde unele concluzii importante privind desfășurarea activității întreprinderii.

20.7.3.4. Condițiile necesare utilizării noii „fișe de postcalcul" a costurilor de producție

• Folosirea cu succes a „Fișei de evidență analitică a cheltuielilor și de calcul a costului efectiv al producției neterminate și terminate" presupune, în primul rînd, organizarea unei evidențe operative „cantitative" a existenței și mișcării „producției neterminate", inclusiv a pieselor, semifabricatelor, ansamblurilor, agregatelor etc. din depozitele intermediare cuprinse în producția neterminată. Această evidență operativă este necesară deoarece noua „fișă de evidență și calcul", proiectată în anexa nr. 61, se bazează pe evidența cantitativă a producției neterminate și a celorlalte elemente ce o compun.

• O altă condiție, care trebuie îndeplinită pentru folosirea corespunzătoare a „fișei de evidență și calcul" prezentată în paginile precedente, o constituie repartizarea obligatorie, nu ca excepție, a abaterilor și asupra producției neterminate și a celorlalți indicatori de calcul a costurilor, nu numai asupra producției terminate (finite).

Acest lucru se impune îndeosebi la întreprinderile constructoare de mașini care au un ciclu lung de fabricație, datorită căruia elementele componente ale fiecărui produs sînt foarte răspîndite în timp și spațiu, sub diverse forme ca: unele piese, subansamble, ansamble, agregate semifabricate etc. se află în prelucrare în secțiile principale de producție, iar altele se găsesc temporar în depozitele intermediare; există produse finite predate la magazie sau chiar livrate clienților și unele sînt încasate de la aceștia. Timpul și spațiul de răspîndire a componentelor fiecărui produs sînt determinate de cauze obiective. De exemplu, procesul natural de „maturizare" sau „înbătrînire" a pieselor turnate care, la unele întreprinderi, are o durată de circa 4-6 luni, este factorul principal care determină existența unor stocuri relativ mari de producție neterminată, sub formă de piese, semifabricate, agregate aflate în depozitele intermediare de pe fluxul de producție. Ca urmare, abaterile constatate în luna curentă, la secția turnătorie, este nejust să fie repartizate în totalitate asupra producției finite obținute în această lună, atît timp cît piesele turnate la care se referă abaterile respective vor fi supuse prelucrărilor mecanice și apoi vor fi montate în produsele finite abia după 4-6 luni. Asemănător stau lucrurile și cu abaterile constatate în secțiile de prelucrări mecanice la piesele care așteaptă și vor fi montate numai în lunile următoare.

• În ce privește celelalte elemente de calcul a costurilor (plusurile și minusurile de producție neterminată, producția rebutată, alte debitări și creditări) problema evaluării lor se pune asemănător materiilor și materialelor, care se evaluează, la preț de facturare, secundate de cheltuielile de transport – aprovizionare, pe tot circuitul lor, sau produsele finite și diferențele dintre costurile planificate și cele efective care urmează aceeași regulă pe întregul lor circuit.

În concluzie, toate elementele producției trebuie să fie evaluate după același principiu, indiferent de stadiul circuitului economic în care se găsesc și de gradul lor de finisare sau de utilitate în care au ajuns. Numai astfel se asigură o reflectare fidelă a realității cu ajutorul sistemului informațional integrat al costurilor.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

20.7.3.5. Sfera de aplicare a noului model al fişei de evidenţă analitică a cheltuielilor şi de calcul a costurilor efective ale producţiei

În general, subsistemul informaţional al determinării costurilor efective ale producţiei bazat pe „Fişa de evidenţă analitică a cheltuielilor şi calcul a costului efectiv al producţiei neterminată şi terminată" a fost conceput pe exemplul producţiei individuale şi de serie organizată pe comenzi. Dar acest model poate fi aplicat şi în producţia de masă organizată pe faze. Dacă producţia pe faze este producţie cuplată sau sortodimensională în care se aplică metoda globală de organizare a sistemului informaţional integrat al costurilor, cu ajutorul acestei fişe cheltuielile efective aferente producţiei finite se determină numai global la nivelul „purtătorilor de cheltuieli globali", de unde, în continuare, aceste cheltuieli se repartizează pe feluri, sortimente, calităţi, tipodimensiuni etc. de produse cu ajutorul procedeelor cunoscute – procedeul valorii rămase, procedeul coeficienţilor de echivalenţă, procedeul diviziunii simple sau combinaţii ale acestor procedee.

De asemenea, în toate variantele de organizare a sistemului informaţional integrat al costurilor – după metoda pe comenzi, metoda pe faze sau metoda globală – decontarea lunară a costurilor efective ale producţiei finite, ca una din problemele cheie ale acestei organizări, este pe deplin posibilă cu ajutorul datelor informaţionale furnizate de „Fişa de evidenţă analitică a cheltuielilor şi de calcularea costului efectiv al producţiei neterminată şi terminată", indiferent dacă la sfîrşitul lunii, sau a altor perioade de postcalcul, se inventează sau nu producţia neterminată.

Totodată, la sfîrşitul fiecărei luni, sau a altor perioade de postcalcul, şi nu numai la terminarea comenzilor, se pot determina şi înregistra şi diferenţele dintre costurile efective şi cele planificate, adică abaterile aferente producţiei terminate în cursul lunii respective, folosind datele informaţionale din noua „fişă de postcalcul".

NOTĂ: 1) Completarea practică a formularului „Fişa de evidenţă analitică a cheltuielilor şi calcul a costului efectiv al producţiei neterminate şi terminate", descrisă teoretic în paginile precedente, se va realiza în cuprinsul capitolelor următoare, după colectarea cheltuielilor întreprinderii.

2) În cuprinsul formularului acestei fişe, proiectat şi prezentat mai sus, s-a adoptat o nomenclatură generală a articolelor de calculaţie, care însă poate fi adaptată la specificul fiecărei ramuri, subramuri şi chiar întreprinderi.

20.8. Sistemul de înregistrare contabilă cronologică şi sistematică a cheltuielilor efective ale agenţilor economici

20.8.1. Consideraţii generale privind crearea noului „Sistem de înregistrare contabilă în partidă dublă" aplicat în România

Pe parcursul istoriei sale îndelungate de peste 500 de ani, înregistrarea contabilă în partidă dublă a evoluat sub numeroase şi variate forme, fiecare dintre ele constituindu-se ca rezultat al reconsiderării critice a formelor existente anterior.

O mai recentă analiză critică în domeniu, despre care nu s-a vorbit direct în literatura de specialitate dar care logic se presupune că s-a făcut, a determinat apariţia unui nou „Sistem de înregistrare contabilă în partidă dublă", aplicat în România începînd cu data de 1 ianuarie 1994, sistem realizat prin sintetizarea şi integrarea elementelor valoroase şi durabile din formele „Maestru-şah", „Pe jurnale" şi combinaţii ale acestora.

Descrierea foarte sumară sau chiar telegrafică a noului sistem de înregistrare contabilă, aşa cum se prezintă în „Normele metodologice aplicate"[26], este insuficientă pentru înţelegerea temeinică a caracteristicilor sale esenţiale. De aceea, se impune o teoretizare ceva mai amplă a acestui sistem, fie ea şi preponderent didactică, care să asigure îndeplinirea cel puţin a următoarelor obiective: a) rememorarea, accentuarea, dezvoltarea şi chiar completarea principalelor caracteristici ale acestui sistem; b) evidenţierea şi consolidarea unor realizări insuficient marcate în sursa citată; c) constatarea şi semnalarea anumitor nereuşite, pentru a căror eliminare să se poată sugera soluţiile necesare.

Astfel, caracteristica dominantă a sistemului de înregistrare contabilă actual constă în menţinerea şi valorificarea elementelor reprezentative ale celor două forme contemporane – „Maestru-şah" şi „Pe jurnale" –, dar nu ca forme de înregistrare contabilă total independente, ci ca variante alternative ale unor părţi componente ale noului sistem de înregistrare contabilă. Unele dintre aceste elemente sînt asamblate sau

[26] Ministerul Finanţelor - *Sistemul contabil al agenţilor economici*, Editura economică, Bucureşti, 1994, pag. 183-198, (sau „Cartea verde" cum se mai spune)

integrate prin intermediul metodologiei unitare de înregistrare contabilă cronologică a operațiilor economice. În același timp, înregistrarea contabilă sistematică poate să difere în funcție de particularitățile elementelor preluate din cele două forme – „Maestru-șah" și „Pe jurnale" – și care se constituie în variante alternative distincte ale sistemului unic.

Detalierea acestei caracteristici de ansamblu presupune o analiză distinctă a fiecărui element al noului sistem. În acest scop, reamintim că, după cum se știe, elementele componente ale oricărei forme sau sistem de înregistrare contabilă sînt: concepția metodologică a înregistrării contabile; registrele contabile; și mijloacele tehnice ale înregistrării contabile.

Avînd în vedere faptul că, în toate timpurile și mai ales în prezent, în cadrul tuturor formelor sau sistemelor de înregistrare contabilă s-au folosit și se utilizează aceleași mijloace tehnice de înregistrare contabilă (manuale, mecanizate și automatizate), este ușor de înțeles că analiza ce urmează se limitează numai la primele două elemente: concepția metodologică a înregistrării contabile și registrele contabile.

20.8.1.1. Concepția metodologică și principalele registre specifice actualului sistem de înregistrare contabilă aplicat în România

A) Înregistrarea contabilă cronologică

Prin sintetizarea și integrarea judicioasă a metodologiilor de înregistrare contabilă cronologică din formele „Maestru-șah" și „Pe jurnale", s-a creat o „concepție metodologică unitară de înregistrare contabilă cronologică", care se realizează practic cu ajutorul unui singur registru – „Registrul-jurnal".

Ca urmare, s-a renunțat la „Fișa rulajelor" sau „Jurnalul de înregistrare" din cadrul formei „Maestru-șah", iar jurnalele multiple pe grupe sau categorii de operații economice, din cadrul formei „Pe jurnale", au devenit „Registre-jurnal-auxiliare", care stau la baza înregistrării contabile cronologice cumulative a unor grupe de operații economice în „Registrul-jurnal-general". În consecință formele de înregistrare contabilă „Maestru-șah" și „Pe jurnale", așa cum s-a afirmat mai sus, nu mai pot funcționa ca forme independente.

În aceste condiții, înregistrarea contabilă cronologică unică se realizează practic în două variante, și anume:

• Varianta I, care la rîndul ei, se concretizează sub două forme:

a) în „Registrul-jurnal" înregistrările se fac zilnic, operație cu operație, pe baza documentelor justificative;

b) în „Registrul-jurnal" înregistrările se fac centralizat, pe baza unor documente cumulative, în care sînt însumate datele din documentele justificative privind operațiile economice de aceiași natură, realizate în același loc de activitate (secție, fermă, șantier, depozit etc.) și în cursul aceleiași zile sau alte intervale de timp scurte din lună (decadă, chenzină etc.)

• Varianta a II-a, se aplică în cazul în care operațiile economice se înregistrează zilnic în „Registre-jurnal-auxiliare", adaptate din forma „Pe jurnale", pe baza cărora, lunar, operațiile respective se înregistrează în „Registrul-jurnal-general". În acest caz, Registrul-jurnal „simplu" capătă rolul unui „Registru-jurnal-general".

Indiferent de caracteristica sa de Registru-jurnal „simplu" sau „general", acest registru poate îmbrăca două forme:

a) numai pentru date valorice sintetice, așa cum se poate vedea în modelul din anexa nr. 62 (cod 14-1-1) (20, pag. 204);

b) cu posibilități de reflectare, pe lîngă datele sintetice, și a unor date parțiale sau analitice, așa cum se arată în anexa 63 (cod 14-1-1/b) (20, pag. 205).

În toate variantele și modalitățile „Registrul-jurnal" se poate prezenta în trei forme: a) registru legat; b) registru pe foi volante; și c) registru alcătuit din listări informatice.

Ca mod de realizare practică, aceste trei forme se deosebesc între ele, în sensul că:

a) În prima formă, „Registrul-jurnal" se confecționează „legat" înainte de a fi utilizat, fiind supus operațiilor obligatorii de numerotare, șnuruire, parafare, sigilare și vizare de către organele fiscale teritoriale, tot înainte de folosire;

b) cînd „Registrul-jurnal" se realizează „pe foi volante" și „listări informatice", operațiile obligatorii enumerate mai sus se înfăptuiesc după utilizare, inclusiv legare.

De asemenea, noul „Registru-jurnal", în toate variantele și formele, nu mai este un registru lunar, ca în cazul formelor „Maestru-șah" și „Pe jurnale", ci a devenit un registru anual, în cadrul căruia se stabilesc subtotaluri lunare, trimestriale, semestriale și totaluri anuale ale volumului operațiilor economice pe care le reflectă. Numai „Registrele-jurnal-auxiliare" au caracter de registru lunar, asemănător documentelor cumulative.

Scanned with OKEN Scanner

Din descrierea de mai sus, deocamdată, numai a primei părți a noului sistem de înregistrare contabilă – înregistrare cronologică –, se degajă preocuparea pentru obținerea unui „sistem unitar de înregistrare contabilă" în totalitatea lui, realizare de mult timp așteptată, menită să înlăture ambiguitățile generate de diferite forme de înregistrare contabilă practicate în ultimele patru decenii în România.

În această ordine de idei, „Înregistrarea contabilă cronologică" a beneficiat de o reușită vizibilă, care a deschis perspectiva readucerii acestei înregistrări în matca ei firească, unică, tradițională și chiar modernă în același timp, destinată să asigure un control cronologic universal asupra tuturor operațiilor economice reflectate în contabilitate, cu ajutorul acelui „Registru-jurnal" unic.

Acum însă, după 5-6 ani de aplicare a noului sistem de înregistrare contabilă, experiența acumulată demonstrează că este necesară și posibilă o revigorare a „Normelor metodologice" [26] și completarea lor cu unele precizări privind aspectele relativ neclare.

De exemplu, se afirmă că „Registrele contabile se pot prezenta sub formă de registru sau foi volante și listări informatice legate sub formă de registru" (26, pag.183). În realitate. „Registrele contabile" sînt „registre" datorită conținutului și rolului lor în procesul informațional economic și nu ca urmare a formei sub care se pot prezenta – „legate" sau „volante".

După cum se știe. trecerea de la registrele contabile „legate" la cele „pe foi volante" și, în prezent, la „listări informatice" este rezultatul influenței progresului continuu realizat în domeniul mijloacelor tehnice de înregistrare contabilă care a impus eliminarea treptată a registrelor legate și folosirea pe scară tot mai largă a registrelor pe foi volante și, în deosebi, a registrelor sub formă de listări informatice.

Acest proces de tranziție, aflat în plină desfășurare, se înfăptuiește, ca orice tranziție, cu anumite dificultăți, dintre care menționăm cîteva mai semnificative.

În primul rînd, Registrul-jurnal „legat" se întocmește numai de teama controlului, la mult timp după ce s-a încheiat luna sau chiar mai multe luni, folosind diferite improvizații metodologice compromițătoare, care nu asigură o documentare veridică peste ani, dar nici chiar în anul curent.

În p. s, acolo unde înregistrarea contabilă cronologică se realizează sub formă de listări informatice, Registrul-jurnal „legat" este faptic o copie mistificată a acestor listări. Așa se explică întrebarea practicienilor, care circulă tot mai insistent, și anume: dacă, în aceste condiții, mai este sau nu necesar și ce rol mai are Registrul-jurnal „legat" ?"

Răspunsul la această întrebare ar trebui să fie simplu și clar, exprimat în mod expres, că: „atît timp cît mai există agenți economici a căror contabilitate se înfăptuiește manual, Registrul-jurnal „legat" este absolut obligatoriu și nu ținut oricum, ci cu respectarea tuturor reglementărilor legale, ca un registru direct al contabilității curente. În celelalte cazuri, așa cum se va arăta mai jos, se poate și chiar este necesar să se renunțe la acest registru.

În al doilea rînd, dificultățile tranziției privind înregistrarea contabilă cronologică se manifestă pregnant, desigur, în modalități diferite, și în cazul realizării Registrului-jurnal sub formă de „listări informatice". De pildă:

a) Forma acestor listări este foarte simplistă, de genul unei înșiruiri și însumări a valorilor totale ale notelor contabile, aproape identice cu fosta „Fișă a rulajelor" lunare din cadrul formei „Maestru-șah". Ori, pentru a putea fi luate în considerare ca un veritabil „Registrul-jurnal", ar fi necesar să se respecte conținutul și structura formularului prevăzut în „Normele metodologice oficiale" (26, pag.187 și 188). Totodată, printr-un program informatic de reportări cumulative, lună de lună, să se asigure caracterul de Registru-jurnal „anual" al listărilor informatice respective.

b) Este discutabilă și prevederea din „Normele metodologice oficiale" potrivit căreia Registrul-jurnal sub forma listărilor informatice nu circulă ca documentele. El se arhivează de către unitatea patrimonială, împreună cu documentele justificative și jurnalele-auxiliare care au stat la baza întocmirii lui (26, pag.186). În această situație, nu este posibilă alcătuirea Registrului-jurnal anual, prin compactarea și legarea tuturor fragmentelor de jurnale listate separat în fiecare lună. Normal ar fi ca numai notele contabile și jurnalele auxiliare să se arhiveze împreună cu documentele justificative pe baza cărora s-au întocmit, iar „listările informatice" lunare care alcătuiesc împreună Registrul-jurnal „anual" să se arhiveze separat de documente.

c) În ceea ce privește operațiunile formale obligatorii (de: legare, numerotare, șnuruire, sigilare și vizare) a Registrului-jurnal pe „listări informatice", precum și a celorlalte registre contabile alcătuite pe foi volante sau listări informatice, ar fi de reținut că, după cum lesne se poate înțelege, „listările informatice" nu pot fi legate și să li se aplice operațiuni formale obligatorii înainte de a se naște sau anterior folosirii lor, ca în cazul registrelor „legate". În consecință se simte nevoia unei precizări (dezlegări) oficiale din care să rezulte, în mod expres, că operațiile respective se execută după ce „listările informatice" în cauză s-au produs.

Scanned with OKEN Scanner

În al treilea rînd, apar dificultăți și în privința organelor abilitate să vizeze registrele contabile, în general, inclusiv și, în special, a celor alcătuite din listări informatice. Potrivit prevederilor „Normelor metodologice oficiale" (26, pag.185), această operațiune este de competența exclusivă a „organelor fiscale teritoriale".

Poate că, în acest domeniu, ar trebui să se procedeze cu mai mult curaj la o descentralizare radicală, transferînd rezolvarea acestei probleme în competența și răspunderea exclusivă a conducătorului sectorului financiar-contabil al fiecărei unități patrimoniale, așa cum a fost altădată, rămînînd în atribuțiile organelor fiscale teritoriale numai controlul exigent al îndeplinirii operațiunilor respective.

Ca argumente în favoarea acestei sugestii s-ar putea invoca, mai întîi, faptul că, dacă viza registrelor legate (după ce unitatea efectuează celelalte operații obligatorii – numerotare, șnuruire, parafare legare etc.) este relativ mai simplă, în cazul listărilor informatice această viză (precedată de verificarea celorlalte operații obligatorii) devine mai anevoioasă, deoarece la organele fiscale teritoriale ar urma să se prezinte pentru viză zeci de mii de mape (sau dosare) cu listări informatice constituite în registre contabile legate și aceasta la sfîrșitul fiecărui an.

Apoi, reținerile față de această descentralizare ar constitui și o dovadă de conservatorism păgubos, ale cărui consecințe ar mai putea fi încă argumentate și cu alte dificultăți previzibile, despre care nu este cazul să se continue discuția aici.

În altă ordine de idei, înregistrarea contabilă cronologică unică, realizată cu ajutorul unui singur „Registru-jurnal", ar putea provoca unele dificultăți privind realizarea diviziunii muncii de contabilitate, mai ales în cazul unităților patrimoniale mari. Pentru evitarea acestor dificultăți se poate folosi numerotarea serială a notelor contabile, stabilită chiar de la începutul anului. În aceste condiții, „Registrul-jurnal" alcătuit din „listări informatice" se va constitui pe tronsoane, corespunzătoare seriilor efectiv realizate, făcîndu-se mențiunile necesare în cuprinsul operațiunilor formale obligatorii (numerotare, parafare, legare, șnuruire, sigilare, vizare).

B) Înregistrarea contabilă sistematică

Spre deosebire de înregistrarea contabilă cronologică, descrisă mai sus, caracterizată printr-o realizare unitară, noua înregistrare contabilă sistematică se remarcă prin păstrarea mai pregnantă a unor particularități privind concepția metodologică și forma registrelor preluate de la formele „Maestru-șah" și „Pe jurnale" . Aceste particularități se concretizează prin trei modalități diferite de realizare a înregistrării contabile sistematice: a) după concepția și cu folosirea registrelor preluate din forma „Pe jurnale"; b) după concepția și cu adaptarea unor registre din forma „Maestru-șah"; c) înregistrarea contabilă sistematică „pe fișe de cont pentru operațiuni diverse".

a) Înregistrarea contabilă sistematică după concepția formei „Pe jurnale"

În acest caz, trebuie să se facă distincție între înregistrarea contabilă sistematică „sintetică" și cea „analitică".

În prima parte, pentru înregistrarea contabilă sistematică „sintetică", se folosește „Registrul-carte-mare" pe „foi volante" specific formei de înregistrare contabilă „Pe jurnale", fără nici o modificare, a cărui model se prezintă în anexa 64 (cod.14-1-3) (26, pag.194). Acesta este un registru anual care se întocmește lunar, pe baza datelor informaționale preluate din „Registrele-jurnal-auxiliare", după metodologia cunoscută de la forma „Pe jurnale".

În partea a doua, pentru înregistrarea contabilă sistematică „analitică" se utilizează „Fișele de cont pentru operațiuni diverse", pe „fișe volante".

În ambele situații – sintetică și analitică – înregistrarea contabilă sistematică este la fel de importantă ca și înregistrarea contabilă cronologică și se poate realiza, de asemenea, și pe bază de „listări informatice".

Aceasta înseamnă că atît „foile sau fișele volante" cît și „listările informatice", ca forme de realizare a „Registrelor-carte-mare", trebuie să fie supuse aceluiași regim formal aplicat „Registrului-jurnal", adică, la încheierea exercițiului economico-financiar, să fie compactate și legate, numerotate, șnuruite, parafate, sigilate și vizate înainte de arhivare. Acest lucru este pe deplin posibil dacă se descentralizează efectuarea operațiilor formale respective, așa cum s-a sugerat mai sus. Pe lîngă alte aspecte pozitive, pe această cale se face ordine sau mai multă ordine în domeniul discutat aici.

b) Înregistrarea contabilă sistematică după concepția formei „Maestru-șah"

Distincția între „sintetic" și „analitic" este valabilă și în cazul înregistrării contabile sistematice după concepția formei „Maestru-șah", dar cu inversarea ordinii de tratare a celor două atribute, în sensul că

Scanned with OKEN Scanner

înregistrarea contabilă sistematică analitică nu necesită explicații suplimentare, deoarece se realizează la fel cu cea precedentă, adică cu ajutorul „fișelor de cont pentru operațiuni diverse". În schimb, înregistrarea contabilă sistematică sintetică trebuie dezbătută mai amplu.

De exemplu, spre deosebire de varianta precedentă din forma „Pe jurnale" fără nici o modificare, această variantă a preluat din forma „Maestru-șah" „Fișa de cont sintetic cu conturi corespondente" și a adaptat-o la noile cerințe cu unele modificări importante, așa cum se poate vedea în anexa 65, intitulată „Cartea mare (șah)", (cod 14-1-3/a), (26, pag.197), caracterizată prin cîteva trăsături specifice.

În primul rînd, sub aspect formal, s-a schimbat denumirea din „Fișa de cont ....."„ în „Carte-mare (șah)".

În al doilea rînd, din punct de vedere al conținutului, s-a transformat dintr-un Registru al „rulajelor lunare", în Registrul-cartea-mare „anual", în care sînt preluate și soldurile inițiale de la începutul anului. În cadrul acestui registru, pe parcursul anului, se realizează subtotaluri lunare, trimestriale, semestriale și totaluri anuale ale operațiilor economice înregistrate.

Datorită faptului că se menține divizarea acestui registru „Cartea-mare (șah)" după principiul celor două „Fișe de cont sintetice cu conturi corespondente" separate pentru debitul și creditul fiecărui cont sintetic, soldurile conturilor sintetice se pot stabili numai în cadrul balanței de verificare. Acest inconvenient, împreună cu altele evocate mai jos, poate constitui un argument în favoarea proiectării unui nou model de cartea-mare, mai eficient și mai simplu.

Astfel, experiența acumulată pe parcursul celor aproximativ 30 de ani de aplicare în țara noastră a formei de înregistrare contabilă „Maestru-șah", nu este de natură să confirme avantajele desfășurării pe conturi corespondente a debitului și creditului fiecărui cont sintetic. Schema „șah" s-a dovedit a fi mai mult un subiect de speculații teoretice, fără prea mare utilitate practică. În consecință, dacă s-ar renunța la această desfășurare nu poate constitui o prea mare pierdere. Din contră, reunirea debitului și a creditului într-o singură fișă de cont sintetic, fără desfășurarea pe conturi corespondente, ar determina mai multe avantaje, printre care: creșterea operativității înregistrării contabile sistematică sintetică; sporirea fiabilității lucrului în acest domeniu; simplificarea programelor informatice în cazul utilizării calculatoarelor electronice etc. Poate nu ar fi rău dacă noua „fișă de cont sintetic" să aibă o structură și dimensiuni, cu ceva sau într-un fel oarecare, diferite de cele ale actualei „fișe de cont pentru operațiuni diverse", acesteia din urmă rezervîndu-i-se domeniul înregistrării contabile sistematice analitice, urmînd să poarte și o denumire corespunzătoare „Fișa de cont analitic".

c) Înregistrarea contabilă sistematică pe „fișe de cont pentru operații diverse"

„Fișa de cont pentru operații diverse", anexa 66 (cod 14-6-22), este un registru Cartea-mare anual, pe fișe volante, în care înregistrările se fac zilnic sau lunar, pe baza „Registrului-jurnal" și care asigură stabilirea directă, operativă și periodică, a soldului fiecărui cont.

Pe parcursul anului, în cadrul acestui registru (fișe), se realizează subtotaluri lunare, trimestriale, semestriale și totaluri anuale ale operațiilor economice înregistrate, ca și în celelalte variante.

Desigur că, în condițiile aplicării sugestiei din finalul variantei precedente, această variantă de înregistrare contabilă sistematică va suferi modificările de rigoare.

20.8.1.2. Unele delimitări privind terminologia folosită

Din punct de vedere al terminologiei folosite se pot pune mai multe întrebări, dintre care două se par a fi mai semnificative: prima, de ce „sistem" și nu „formă" conform tradiției; și a doua întrebare, de ce „sistem de înregistrare contabilă" și nu „sistem de contabilitate"? cum se vehiculează în unele lucrări de specialitate.

La prima întrebare, elementele de conținut, care susțin înlocuirea noțiunii de „formă" cu aceea de „sistem", sînt prea bogate ca să mai fie nevoie să se apeleze la „teoria sistemului". De exemplu, se cunoaște faptul că folosirea noțiunii de „formă", pentru a individualiza diferitele modalități de realizare a înregistrării contabile, are la bază „forma registrelor contabile" utilizate de fiecare modalitate în parte, care, la rîndul ei, exprimă concret concepția metodologică specifică acestora. Ori, în condițiile în care, prin selectarea unor elemente esențial reprezentative din mai multe foste forme de înregistrare contabilă și conjugarea lor într-un tot unitar, creat din mai multe concepții metodologice și mai multe forme ale diferitelor registre contabile, deci, în aceste condiții, atributul care ar trebui adăugat noțiunii de „formă", pentru a individualiza „noul născut", nu mai este unul singur (cum a fost „Maestru-șah" sau „Pe jurnale" etc.), ci mai multe atribute, din care ar trebui inventat unul singur, dar pe care încă nu l-am găsit. Deci, acest conglomerat de concepții metodologice și forme ale diferitelor registre contabile agregate într-un întreg coerent, justifică suficient folosirea noțiunii de „sistem", care adună sub un singur acoperiș, într-o concepție unitară, mai multe „forme

Scanned with OKEN Scanner

de înregistrare contabilă". În caz contrar, ar trebui înlocuite „forma" cu „forme", la care să se adauge un şir de atribute care să marcheze individualităţile care joacă hora împreună. Astfel că, noţiunea de „Sistem de înregistrare contabilă", practic vorbind, simplifică terminologia folosită şi îi conferă înţelesul clar al întregului pe care îl defineşte.

A doua întrebare – de ce „Sistem de înregistrare contabilă" şi nu „Sisteme de contabilitate" – îşi găseşte răspunsul în structura şi amploarea fluxurilor de prelucrare a informaţiilor contabile.

Astfel, se ştie că procesul reflectării operaţiilor economice în contabilitatea curentă este structurat în mai multe etape succesive, dintre care cele mai reprezentative sînt următoarele:

I. Consemnarea operaţiilor economice în documentele primare, etapă care mai poartă şi denumirea de *culegerea datelor informaţionale primare*, exprimate, în majoritatea cazurilor, în etaloane cantitative.

II. *Prelucrarea primară a datelor informaţionale* culese cu ajutorul documentelor justificative, folosind evaluarea şi calculaţia, pentru exprimarea bănească a operaţiilor economice consemnate cantitativ în documente, precum şi efectuarea anumitor grupări, cumulări şi alte operaţii pregătitoare a acestor date în vederea înregistrării lor în contabilitatea curentă.

III. *Înregistrarea operaţiilor economice în contabilitatea curentă* sau consemnarea în registrele contabile a datelor informaţionale din documentele primare sau centralizatoare cu ajutorul conturilor.

IV. *Verificarea exactităţii înregistrărilor contabile*, cu ajutorul balanţelor de verificare.

V. *Controlul realităţii datelor informaţionale ale contabilităţii*, cu ajutorul inventarierii.

VI. *Sintetizarea şi generalizarea datelor informaţionale contabile*, cu ajutorul bilanţului contabil, în vederea cunoaşterii de ansamblu a activităţii economice a unităţii patrimoniale.

În cadrul fiecărei etape, lucrările se realizează după o anumită concepţie, cu ajutorul anumitor purtători de date informaţionale (documente, registre, balanţe de verificare, inventare, bilanţ etc.) şi folosind diferite mijloace tehnice de lucru (manuale, mecanizate, automatizate).

Dintre toate aceste etape, înregistrarea contabilă este etapa hotărîtoare, care determină conţinutul şi întreaga desfăşurare a lucrărilor din celelalte etape ale acestui proces. Cu toate acestea, se constată că „înregistrarea contabilă" este numai una dintre etapele procesului complex de prelucrare a datelor informaţionale contabile, şi că schimbarea formei sau sistemului de înregistrare contabilă nu modifică conţinutul celorlalte etape ale procesului respectiv, ceea ce nu justifică faptul că schimbarea formei sau sistemului de înregistrare contabilă schimbă implicit şi „sistemul de contabilitate" în totalitatea lui. Istoria contabilităţii a demonstrat din plin acest lucru, în sensul că, în toate cazurile schimbarea formei sau sistemului de contabilitate nu a determinat şi schimbarea documentării, evaluării, inventarierii, balanţei de verificare, bilanţului contabil şi nici chiar a planului de conturi.

Numai modificarea tuturor sau majorităţii acestor componente, deci o schimbare de ansamblu a etapelor procesului de prelucrarea contabilă a informaţiilor economice, poate determina o modificare a întregului „sistem de contabilitate", aşa cum a fost cazul la 1 ianuarie 1994, cînd s-a implementat un nou sistem de contabilitate al agenţilor economice din România.

Anexa 62

.....
(Unitatea)

REGISTRUL – JURNAL

Nr.pagină .....

Nr. crt.	Data înreg	Documentul (felul, nr., data)	Explicaţii	Simbol conturi		Sume	
				Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
1	2	3	4	5	6	7	8
			Report	*	*		
De reportat:							

14-1-1 A4

Întocmit, **Verificat,**

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 63

.....
(Unitatea)

REGISTRUL – JURNAL

Nr.pagină .....

Nr. crt	Data înreg	Documentul	Explicații	Simbol conturi		Sume			
				Debitoare	Creditoare	Parțiale		Totale	
						Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
			Report	*	*	*	*		
			De reportat						

14-1-1/b A4

Întocmit, **Verificat,**

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr.64

.....
(Unitatea)

CARTEA MARE

Lunile	CONTUL												
	Conturi corespondente creditoare									Total rulaj debitor	Total rulaj creditor	SOLD	
	Cont ..... Jurnal	Cont ..... Jurnal	Cont ..... Jurnal	Cont ..... Jurnal	Cont ..... Jurnal	Cont ..... Jurnal	Cont ..... Jurnal	Cont ..... Jurnal	Cont ..... Jurnal	La 1 ianuarie 199....		debitor	creditor
Ianuarie													
Februarie													
Martie													
TOTAL tr.I													
Aprilie													
Mai													
Iunie													
TOTAL tr.I+II													
Iulie													
August													
Septembrie													
TOTAL tr.I+II+III													
Octombrie													
Noiembrie													
Decembrie													
TOTAL gen.(I-IV)													
Întocmit, **Verificat,**													

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 65

CARTEA MARE (Ş A H) **Denumirea contului**	Simbol cont	Debit	Pagina
		Credit	

Nr.din registr. jurnal	Data oper. 199....	Suma	Conturi corepondente											

14-1-3/a A4 12

Anexa nr.66

FIŞA DE CONT PENTRU OPERAŢ'II DIVERSE							Simbol cont		Pagina	
Data	Document		EXPLICAŢII	Simbol cont coresp.	DEBIT		CREDIT		D C	SOLD
199...	Felul	Nr.								

Cod 14-6-22

Scanned with OKEN Scanner

20.8.2. Particularităţile şi cerinţele înregistrării contabile cronologice şi sistematice a cheltuielilor efective ale agenţilor economici

Particularitatea esenţială a înregistrării contabile cronologice şi sistematice a cheltuielilor agenţilor economici constă în faptul că, spre deosebire de celelalte operaţii economice care se reflectă numai în contabilitatea financiară, cheltuielile se înregistrează, concomitent, şi în contabilitatea de gestiune, ceea ce implică respectarea unor cerinţe metodologice deosebite.

Astfel, se ştie că, la nivel sintetic, în contabilitatea financiară, cheltuielile agenţilor economici se înregistrează, cronologic şi sistematic, structurate în funcţie de natura sau conţinutul lor economic, pe elemente primare de cheltuieli, după concepţia metodologică şi cu ajutorul registrelor contabile caracterizate în paginile precedente: „Registrul Jurnal" (anexa nr.62 sau 63) şi „Registrul Cartea mare (anexa nr.64, 65 sau 66).

În vederea calculării costurilor efective (de achiziţie, de producţie şi de desfacere), aceleaşi cheltuieli trebuie înregistrate, tot cronologic şi sistematic, şi în contabilitatea de gestiune, dar într-o altă structură, după destinaţia lor economică, pe articole de calculaţie a costurilor. În acest scop, se folosesc aceleaşi registre „Jurnal" şi „Cartea-Mare", ca şi în contabilitatea financiară, însă cu respectarea cîtorva cerinţe principale, care impun şi unele adaptări metodologice concrete ale respectivelor registre.

Prima cerinţă este aceea că înregistrarea cronologică şi sistematică a cheltuielilor urmează să se realizeze separat şi simultan, în cele două contabilităţi – financiară şi de gestiune – şi în variante diferite, potrivit particularităţilor reflectării sintetice şi analitice a cheltuielilor şi anume:

A) Înregistrarea contabilă cronologică a cheltuielilor agenţilor economici nu prezintă particularităţi semnificative privind înregistrarea cronologică sintetică faţă de cea analitică. De aceea, expunerea ce urmează se va limita numai la înregistrarea cronologică sintetică a cheltuielilor, care se deosebeşte, într-o anumită măsură, în contabilitatea financiară faţă de contabilitatea de gestiune. Aceste deosebiri pot fi armonizate prin două variante sau soluţii diferite:

a) Varianta 1, care utilizează *două „Registre Jurnal" paralele*, unul pentru contabilitatea financiară şi altul pentru contabilitatea de gestiune (după modelul din anexa nr.62 sau 63), în care cheltuielile se înregistrează succesiv: mai întîi în „Registrul Jurnal" al contabilităţii financiare şi apoi în cel al contabilităţii de gestiune.

Avantajul acestei variante constă în eliminarea desincronizărilor spaţiale din „Registrul Jurnal" al contabilităţii de gestiune, create prin faptul că în acest registru se reflectă numai cheltuielile unităţii nu şi toate celelalte operaţii economice care se consemnează în „Registrul Jurnal" al contabilităţii financiare.

Ca dezavantaj se reţine posibilitatea apariţiei unor erori de reînregistrare a aceloraşi documente care au fost iniţial ordonate după cronologia contabilităţii financiare, din care trebuie selectate şi înregistrate documentele de cheltuieli şi în contabilitatea de gestiune. Totodată această reînregistrare succesivă (şi nu simultană) dublează volumul de muncă în cele două contabilităţi.

b) Varianta 2 ar urma să folosească *un „Registru Jurnal" dublu*, unul destinat contabilităţii financiare şi altul pentru contabilitatea de gestiune, obţinut prin combinarea (alăturarea) anexelor nr.62 şi 63, aşa cum se poate vedea în anexa nr. 67. În acest dublu Jurnal cheltuielile se înregistrează concomitent, printr-o singură vehiculare şi prelucrarea a documentelor justificative, şi astfel se elimină unele dezavantaje ale primei variante. În acelaşi, timp se asigură şi o corelare directă între cele două contabilităţi a cheltuielilor agenţilor economic, precum şi o singură şi unitară clasare şi păstrare a documentelor justificative şi centralizatoare de cheltuieli.

Avînd în vedere faptul că în contabilitatea de gestiune desfăşurările analitice sînt mai frecvente decît în contabilitatea financiară, este necesar ca partea a doua a „Registrului Jurnal dublu" să fie construită după modelul „sintetic şi analitic" din anexa nr.63.

B) Înregistrarea contabilă sistematică a cheltuielilor prezintă unele particularităţi în consemnarea sintetică faţă de cea analitică.

a) La nivel sintetic, înregistrarea contabilă sistematică a cheltuielilor agenţilor economici se poate realiza cu ajutorul „Registrului Cartea-Mare" în oricare din variantele prezentate în modelele din anexele nr.64, 65 sau 66, din paginile precedente, atît în contabilitatea financiară, cît şi în contabilitatea de gestiune, care funcţionează separat şi paralel.

b) La nivel analitic situaţia este diferită în contabilitatea de gestiune faţă de contabilitatea financiară, după cum se arată mai jos:

- *în contabilitatea financiară*, în general, nu este necesară desfăşurarea analitică a conturilor sintetice de cheltuieli, deoarece aceste conturi reflectă relativ suficient de omogen natura sau conţinutul economic al fiecărui element primar de cheltuieli;

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr.67

.....

(unitatea)

REGISTRUL – JURNAL – DUBLU

CONTABILITATEA FINANCIARA								CONTABILITATEA DE GESTIUNE							
Nr crt	Data înreg.	Document (fel, nr. dată)	EXPLICAȚII	Simbolul		Sume		Simbolul				Sume			
								Sintetice		Analitice		Parțiale		Totale	
				Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
			Reportat												
			De reportat:												

Întocmit, Verificat

Scanned with OKEN Scanner

• în schimb, *contabilitatea de gestiune* se defineşte, în primul rînd, prin caracterul său preponderent analitic, realizat cu ajutorul unor registre diferite, în funcţie de natura conturilor specifice, ca de exemplu:

b_1) *pentru conturile de calculaţie a conturilor* (921 „Cheltuielile activităţii de bază" şi 922 „Cheltuielile activităţilor auxiliare" se utilizează sau ar trebuie să se folosească „Fişa de evidenţă analitică a cheltuielilor şi calcul a costurilor efective ale producţiei neterminate şi terminate", model proiectat în anexa nr.61;

b_2) *pentru conturile de colectare şi repartizare de cheltuieli indirecte* (923 „Cheltuieli indirecte de producţie", 924 „Cheltuieli generale de administraţie", 925 „Cheltuieli de desfacere" şi altele, este recomandabil să se folosească „Fişa de cont analitic de cheltuieli indirecte cu desfăşurare pe poziţii (sau articole) de cheltuieli", model propus în anexa nr.68, asemănător cu cel din anexa nr.65, alăturată. Această fişă are la bază ideea desfăşurării pe conturi corespondente preluate din metoda „maestru-şah" şi adaptată la cerinţele reflectării analitice a cheltuielilor indirecte desfăşurate pe poziţii (articole) de cheltuieli în cadrul conturilor sintetice respective.

De reţinut că, practic, formularul proiectat aici nu poate funcţiona lejer în toate cazurile, datorită numărului mare sau chiar foarte mare a poziţiilor (sau articolelor) analitice ale unor conturi sintetice de cheltuieli indirecte. (A se vedea nomenclatorul cheltuielilor indirecte ale secţiei (fermei, şantierului etc.) şi nomenclatorul cheltuielilor generale de administraţie, din anexa nr.2). În consecinţă se recomandă ca acolo unde această fişă de cont analitic nu poate fi utilizată comod la nivelul costurilor sintetice de cheltuieli indirecte, pentru desfăşurarea lor analitică, să se folosească la nivelul conturilor analitice de grupaj din cadrul conturilor sintetice respective. De exemplu:

⇒ În cadrul contului sintetic 923 „Cheltuieli indirecte de producţie" această fişă de cont analitic (anexa 68) s-ar putea utiliza cu mai multă uşurinţă la nivelul următoarelor conturi analitice de grupaj:

• „Cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajului tehnologic şi mijloacelor de transport ale secţiei, fermei, şantierului etc.";

• „Cheltuieli generale ale secţiei, fermei, şantierului etc.", cu subconturile analitice de grupaj:

  ■ „Cheltuieli de interes general ale secţiei (fermei, şantierului etc.)";
  ■ „Cheltuieli administrativ-gospodăreşti ale secţiei, fermei, şantierului etc."
  ■ „Cheltuieli neproductive ale secţiei, fermei, şantierului etc."

⇒ În cadrul contului sintetic 924 „Cheltuieli generale de administraţie" conturile analitice de grupaj ar fi:

• „Cheltuieli de interes general ale întreprinderii";
• „Cheltuieli administrativ-gospodăreşti ale unităţii";
• „Cheltuieli neproductive din sectorul administrativ-gospodăresc al unităţii";
• „Cheltuieli generale ale întreprinderii care nu afectează costurile".

b_3) *Pentru celelalte conturi sintetice de cheltuieli* (grupa 93 „Costul producţiei", contul 902 „Decontări interne privind producţia obţinută" şi 903 „Decontări interne privind diferenţele de preţ") se poate folosi „Fişa de cont analitic pentru operaţiuni diverse", anexa nr.66.

Pentru asigurarea exactităţii înregistrării contabile cronologice şi sistematice a cheltuielilor şi costurilor agenţilor economici, în contabilitatea de gestiune este necesar să se întocmească balanţe de verificare, sintetice şi analitice, separate de cele ale contabilităţii financiare.

Notă: Pentru păstrarea nealterată a rulajelor debitoare, în vederea analizelor economice ulterioare corecte, creditările conturilor de cheltuieli, în general, inclusiv a celor indirecte se vor realiza prin debitări în roşu, urmînd ca în coloana „credit" să se înregistreze numai decontările (repartizările) lunare a cheltuielilor indirecte.

20.9. Caracterizarea conturilor de cheltuieli şi de calculaţie a costurilor din contabilitatea agenţilor economici

Caracterizarea conturilor de cheltuieli din ambele contabilităţi – financiară şi de gestiune – ale agenţilor economici, este, în general, cunoscută din numeroasele şi bogatele lucrări de specialitate existente în circulaţie

În mod deosebit sînt cunoscute din aceste lucrări conturile de cheltuieli din contabilitatea financiară, care funcţionează asemănător sau după regulile de funcţionare ale conturilor de activ şi anume: se debitează cu cheltuieli efectuate şi corelate în cursul lunii şi se creditează cu aceleaşi cheltuieli decontate, la sfîrşitul lunii, pe seama contului 121 „Profit şi pierdere", după care se soldează, lunar.

Scanned with OKEN Scanner

La rîndul lor, conturile de cheltuieli din contabilitatea de gestiune sînt mai puțin și diferit cunoscute din diverse lucrări de specialitate, motiv pentru care vor fi caracterizate mai amplu, în continuare, și cu unele observații critice.

Conform planului de conturi general pentru agenții economici, conturile de cheltuieli și de costuri din contabilitatea de gestiune sînt cuprinse în clasa a 9-a „Conturi de gestiune" cu următoarele grupe de conturi și conturi sintetice de gradul I:

- grupa 90 „Decontări interne", din care fac parte conturile:
  901 „Decontări interne privind cheltuielile"
  902 „Decontări interne privind producția obținută"
  903 „Decontări interne privind diferențele de preț"
- grupa 92 „Conturi de calculație", cu următoarele conturi:
  921 „Cheltuielile activității de bază"
  922 „Cheltuielile activităților auxiliare"
  923 „Cheltuieli indirecte de producție"
  924 „Cheltuieli generale de administrație"
  925 „Cheltuieli de desfacere"
- grupa 93 „Costul producției", în care se cuprind conturile:
  931 „Costul producției obținute"
  933 „Costul producției în curs de execuție"

Respectînd succesiunea logică a operațiunilor de colectare a cheltuielilor efective ale agenților economici, pe destinații economice și pe articole de calculație, în contabilitatea de gestiune, se impune, mai întîi, o caracterizare succintă a principalelor conturi care reflectă aceste operațiuni, indiferent de ordinea în care au fost enumerate mai sus și în planul de conturi general.

20.9.1. Conținutul economic și funcția contabilă a principalelor conturi de cheltuieli din contabilitatea de gestiune

În această categorie de conturi se cuprinde grupa 92 „Conturi de calculație" care, în general, se debitează cu cheltuielile directe și indirecte efectuate și colectate, în cursul perioadelor de calculație a costurilor, se creditează, la sfîrșitul acestor perioade, cu cheltuielile repartizate și decontate pentru producția terminată și, unele dintre ele, pot avea solduri debitoare, reprezentînd valoarea producției aflată în curs de execuție – neterminată –, evaluată la costuri efective.

Este vorba de conturile:

921 „Cheltuielile activității de bază"
922 „Cheltuielile activităților auxiliare"
923 „Cheltuieli indirecte de producție"
924 „Cheltuieli generale de administrație"
925 „Cheltuieli de desfacere"
901 „Decontări interne privind cheltuielile"
%

a) Contul 921 „Cheltuielile activității de bază", este un cont sintetic de gradul I, de colectare de cheltuieli directe și indirecte și de calculație a costurilor efective ale producției de bază.

- Se debitează cu:

- Cheltuielile directe efectuate în cursul perioadelor de gestiune, în corespondență cu creditul contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile";
- Cheltuielile activităților auxiliare repartizate la sfîrșitul perioadelor de gestiune, cînd acestea au caracter de cheltuieli directe pentru producția de bază, prin creditul contului 922 „Cheltuielile activităților auxiliare";
- Cheltuielile indirecte de producție, repartizate la sfîrșitul perioadelor de gestiune, prin creditul contului 923 „Cheltuieli indirecte de producție";
- Cheltuielile generale de administrație, repartizate la sfîrșitul lunii, în corespondență cu creditul contului 924 „Cheltuieli generale de administrație";
- Cheltuielile de desfacere repartizate, la sfîrșitul perioadelor de gestiune, prin creditul contului 925 „Cheltuieli de desfacere".

- Se creditează cu cheltuielile efective aferente producției finite, decontate la sfîrșitul perioadelor de postcalcul a costurilor, în corespondență cu debitul contului 902 „Decontări interne privind producția obținută".

Scanned with OKEN Scanner

• Soldul debitor al contului 921 „Cheltuielile activității de bază" reprezintă valoarea producției neterminate (în curs de execuție) existentă la sfîrșitul lunii, exprimată la costuri efective de producție.

• Contul sintetic de gradul I, 921 „Cheltuielile activității de bază" se desfășoară analitic pe sectoare sau centre de cheltuieli, și în cadrul acestora, pe purtători de cheltuieli și de costuri, urmată, în adîncime, printr-o detaliere și mai analitică, pe articole de calculație a costurilor.

b) Contul 922 „Cheltuielile activităților auxiliare" este cont sintetic de gradul I, de colectare de cheltuieli directe și indirecte și de calculație a costurilor efective ale producției sau activităților auxiliare.

• Se debitează cu:

- Cheltuielile directe și indirecte efectuate în cursul perioadelor de gestiune, prin creditul contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile";

- Cheltuielile preluate de la celelalte secții auxiliare în cadrul decontărilor reciproce, înregistrate numai în conturile analitice ale acestui cont (922) sintetic;

- Cheltuielile generale de administrație repartizate asupra producției sau activităților auxiliare destinate terților și investițiilor proprii, în corespondență cu creditul contului 924 „Cheltuieli generale de administrație".

• Se creditează la sfîrșitul perioadelor de gestiune sau de calculație a costurilor cu:

- Cheltuielile predate celorlalte secții auxiliare în cadrul decontărilor reciproce cu acestea, înregistrate numai în conturile analitice ale acestui cont (922) sintetic;

- Cheltuielile activităților auxiliare aferente livrărilor și prestațiilor către producția de bază și celelalte activități ale unității, prin debitul conturilor: 921 „Cheltuielile activității de bază", 923 „Cheltuieli indirecte de producție", 924 „Cheltuieli generale de administrație", 925 „Cheltuieli de desfacere";

- Cheltuielile activităților auxiliare aferente livrărilor și prestațiilor către terți, în corespondență cu debitul contului 902 „Decontări interne privind producția obținută".

• La sfîrșitul perioadelor de gestiune, contul 922 „Cheltuielile activităților auxiliare" poate avea sold debitor, care reflectă valoarea producției auxiliare aflată în curs de execuție (neterminată), exprimată la costuri efective de producție.

• Contul 922 „Cheltuielile activităților auxiliare" se desfășoară analitic pe sectoare sau centre de cheltuieli și, în cadrul acestora, pe purtători de cheltuieli și de costuri și în continuare, pe articole de calculație a costurilor de producție. În cazul subunităților auxiliare cu producție complexă, cheltuielile indirecte se reflectă separat, cu ajutorul unor conturi analitice distincte, care funcționează asemănător contului 923 „Cheltuieli indirecte de producție", dar numai în interiorul contului sintetic 922 „Cheltuielile activităților auxiliare". În cadrul acestor conturi analitice de cheltuieli indirecte, desfășurarea analitică se continuă corespunzător structurilor pe grupe, subgrupe și articole de cheltuieli indirecte din nomenclatorul acestor cheltuieli (anexa 2).

c) Contul 923 „Cheltuieli indirecte de producție" este un cont sintetic de gradul I, de colectare și repartizare de cheltuieli indirecte ale producției sau activității de bază.

• Se debitează:

- În cursul perioadelor de gestiune, cu cheltuielile indirecte de producție efectuate și colectate în acest cont, în corespondență cu creditul contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile";

- La sfîrșitul perioadelor de gestiune, cu cheltuielile activităților auxiliare aferente livrărilor și prestațiilor primite de la secțiile sau alte verigi organizatoare auxiliare, prin creditul contului 922 „Cheltuielile activităților auxiliare".

• Se creditează, la sfîrșitul perioadelor de postcalcul, cu cheltuielile indirecte de producție repartizate pe purtătorii de cheltuieli și de costuri, în cadrul fiecărei secții, ferme, șantier etc. ale producției de bază, după care se soldează lunar.

• Contul 923 „Cheltuieli indirecte de producție" se desfășoară analitic pe sectoare sau centre de cheltuieli ale producției de bază, adică pe secții sau ateliere de producție, pe ferme, șantiere etc. și în cadrul acestora, pe grupe, subgrupe și articole de cheltuieli indirecte, așa cum prevede nomenclatorul acestor cheltuieli (anexa 2).

d) Contul 924 „Cheltuieli generale de administrație" este tot un cont sintetic de gradul I, de colectare și repartizare de cheltuieli generale de administrație ale întreprinderii.

• Se debitează:

- În cursul perioadelor de gestiune, cu cheltuielile generale de administrație ale întreprinderii efectuate și colectate în acest cont, prin creditul contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile";

Scanned with OKEN Scanner

- La sfîrşitul perioadelor de gestiune, cu cheltuielile activităţilor auxiliare aferente livrărilor şi prestaţiilor primite de la secţiile sau alte verigi organizatorice auxiliare, prin creditul contului 922 „Cheltuielile activităţilor auxiliare".

• Se creditează, la sfîrşitul perioadelor de postcalcul a costurilor, cu cheltuielile generale de administraţie ale întreprinderii repartizate pe sectoare sau centre de cheltuieli şi în cadrul acestora, pe purtători de cheltuieli şi de costuri, prin debitul contului 921 „Cheltuielile activităţii de bază" şi 922 „Cheltuielile activităţilor auxiliare". Aceasta din urmă numai pentru producţia auxiliară livrată terţilor. După această repartizare, contul 924 „Cheltuieli generale de administraţie" se soldează, la sfîrşitul fiecărei perioade de gestiune sau de postcalcul.

• Contul 924 „Cheltuieli generale de administraţie" se desfăşoară analitic pe grupe, subgrupe şi articole de cheltuieli corespunzătoare structurii prevăzută în nomenclatorul acestor cheltuieli (anexa 2).

e) Contul 925 „Cheltuieli de desfacere" este, la fel ca cele de mai sus, un cont sintetic de gradul I, de colectare şi repartizare de cheltuieli de desfacere, care se desfăşoară pe două conturi sintetice de gradul II sau două subconturi:

9251 „Cheltuieli de desfacere a produselor"

9252 „Cheltuieli de desfacere a mărfurilor"

În continuare, se va analiza, deocamdată, numai contul sintetic de gradul II, 9251 „Cheltuieli de desfacere a produselor", care:

• Se debitează:

- În cursul perioadelor de gestiune, cu cheltuielile de desfacere a produselor efectuate şi colectate în acest cont, în corespondenţă cu creditul contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile";

- La sfîrşitul perioadelor de gestiune, cu cheltuielile activităţilor auxiliare aferente livrărilor şi prestaţiilor primite de la secţiile sau alte verigi organizatorice auxiliare pentru procesul de desfacere a produselor, prin creditul contului 922 „Cheltuielile activităţilor auxiliare".

• Se creditează, la sfîrşitul perioadelor de gestiune, cu cheltuielile de desfacere repartizate pe produse, în corespondenţă cu debitul contului 921 „Cheltuielile activităţii de bază", după care se soldează, lunar.

Avînd în vedere faptul că în prima colectare a cheltuielilor efective ale întreprinderii, după natura sau conţinutul lor economic – pe elemente primare de cheltuieli – conturile de cheltuieli din contabilitatea financiară se debitează în corespondenţă cu creditul conturilor de resurse economice (materiale, manoperă, amortizări, energie, servicii de la terţi) consumate în desfăşurarea proceselor economice, aceste conturi nu mai pot fi creditate încă o dată, cu ocazia colectării aceloraşi cheltuieli efective pe destinaţii economice şi pe articole de calculaţie, în contabilitatea de gestiune. În aceste condiţii, toate conturile de calculaţie din grupa 92 (921, 922, 923, 924, 925) se debitează în corespondenţă cu creditul contului secundar de contrapartidă 901 „Decontări interne privind cheltuielile".

Aşadar, *Contul 901 „Decontări interne privind cheltuielile" este un cont sintetic de gradul I, cu rol de „cont oglindă", care reflectă cheltuielile efective ale întreprinderii „preluate" în contabilitatea de gestiune din contabilitatea financiară.* Dacă se are în vedere faptul că cheltuielile efective se colectează simultan în cele două contabilităţi – financiară şi de gestiune –, noţiunea „preluate" are un sens relativ, dar care este totuşi necesară pentru înţelegerea sensului termenului de „cont oglindă".

• Se creditează, în cursul perioadelor de gestiune, cu cheltuielile efective preluate din contabilitatea financiară şi recolectate pe destinaţii economice şi pe articole de calculaţie, în corespondenţă cu debitul conturilor din grupa 92 „Conturi de calculaţie";

• Se debitează, la sfîrşitul perioadelor de gestiune sau de postcalcul, cu valoarea producţiei terminate (finite), exprimată la costuri efective, prin creditul conturilor 931 „Costul producţiei obţinute", pentru costurile planificate al acestei producţii, şi 903 „Decontări interne privind diferenţele de preţ", cu diferenţele dintre costurile planificate şi cele efective aferente producţiei terminate, în roşu sau în negru, după cum diferenţele sînt favorabile sau nefavorabile.

• Soldul creditor, la sfîrşitul perioadelor de gestiune sau de postcalcul, reflectă în contrapartidă sau oglindă, valoarea producţiei de bază şi auxiliară aflată în curs de execuţie – neterminată -. În această situaţie, cu excepţia evidenţierii distincte a celor două producţii neterminate – de bază şi auxiliară – în rest, nu este necesară desfăşurarea analitică a contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile", deoarece i-ar dubla volumul de muncă utilizat în realizarea analitică a conturilor 921 „Cheltuielile activităţii de bază" şi 922 „Cheltuielile activităţilor auxiliare" fără nici un folos suplimentar. La rîndul ei, departajarea valorii celor două producţii neterminate oglindite în soldul creditor global al contului 901 „Decontări interne privind

Scanned with OKEN Scanner

cheltuielile" se poate obține din soldurile debitoare ale celor două conturi de calculație – 921 și 922, dacă este cerută.

20.9.2. Conținutul economic și funcția contabilă a principalelor conturi de gestiune privind costurile producției obținute și în curs de execuție

Conturile care reflectă costurile producției obținute și în curs de execuție, care au fost enumerate la începutul subcapitolului 20.1., se regrupează astfel:

- Contul 931 „Costul producției obținute"
- Contul 933 „Costul producției în curs de execuție"
- Contul 902 „Decontări interne privind producția obținută"
- Contul 903 „Decontări interne privind diferențele de preț"

a) Contul 931 „Costul producției obținute" este un cont sintetic de gradul I, care reflectă producția finită obținută, evaluată la costuri antecalculate (planificate) sau la alte prețuri de înregistrare (preț de vînzare).

- Se debitează cu valoarea producției finite (produse, lucrări, servicii) obținută în cursul lunii din activitatea de bază și auxiliară destinată terților, exprimată la costuri planificate, în corespondență cu creditul contului 902 „Decontări interne privind producția obținută";
- Se creditează la sfîrșitul lunii (sau a altor perioade de postcalcul) cu valoarea aceleiași producții finite obținute în cursul lunii, exprimată la costuri planificate, decontată pe seama cheltuielilor „preluate" din contabilitatea financiară, prin debitul contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile".
- După aceste operațiuni, la sfîrșitul lunii, acest cont se soldează.

Contul 931 „Costul producției obținute" se poate desfășura analitic la nivel de produse, lucrări, servicii obținute din producția proprie.

b) Contul 902 „Decontări interne privind producția obținută" este un cont sintetic de gradul I, cu ajutorul căruia se înfăptuiește controlul îndeplinirii planului costurilor de producție și care:

- Se creditează cu valoarea producției obținută în cursul perioadelor de gestiune, evaluată la costuri planificate (antecalculate) sau alte prețuri de înregistrare (preț de vînzare), în corespondență cu debitul contului 931 „Costul producției obținute";
- Se debitează, la sfîrșitul perioadelor de gestiune sau de postcalculație, cu valoarea aceleiași producții obținute în cursul acestor perioade, dar evaluată la costuri efective, prin creditul contului 921 „Cheltuielile activității de bază" precum și prin creditul contului 922 „Cheltuielile activităților auxiliare", dar numai pentru producția auxiliară destinată terților.
- În funcție de mărimea celor două costuri: costul planificat reflectă în credit și costul efectiv înregistrat în debit, acest cont poate avea: sold creditor, care reprezintă diferențe de preț favorabile, adică reducerea costurilor efective față de costurile planificate; sau sold debitor, reflectînd diferențe de preț (cost) nefavorabile, respectiv depășirea costurilor efective față de cele planificate.
- În ambele situații, acest cont se închide lunar, creditîndu-se în roșu pentru diferențele favorabile și în negru pentru diferențele nefavorabile, prin debitul contului 903 „Decontări interne privind diferențele de preț", analitic pe produse, lucrări, servicii.
- Contul 902 „Decontări interne privind producția obținută" se desfășoară analitic la nivelul produselor, lucrărilor, serviciilor obținute.

c) Contul 903 „Decontări interne privind diferențele de preț", cont sintetic de gradul I, care reflectă diferențele dintre costurile planificate și cele efective aferente producției obținute din producția proprie, înregistrate în roșu dacă diferențele de preț sînt favorabile și în negru cînd aceste diferențe sînt nefavorabile.

- Se debitează cu diferențele de preț aferente producției terminate, în corespondență cu creditul contului 902 „Decontări interne privind producția obținută";
- Se creditează cu aceleași diferențe de preț aferente producției terminate, prin debitul contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile", după care se soldează.
- Analitic, acest cont se desfășoară în strictă concordanță cu contul 931 „Costul producției obținute", adică la nivel de produse, lucrări, servicii.

20.9.3. Unele concluzii privind caracterizarea conturilor de cheltuieli și de costuri din contabilitatea de gestiune și implicațiile lor practice

Sintetizînd elementele esențiale desprinse din caracterizarea conținutului economic, funcției contabile și a desfășurării analitice a conturilor de cheltuieli și costuri din contabilitatea de gestiune, prezentată mai sus, și compararea acestor elemente esențiale cu elementele corespondente rezultate din caracterizări similare

Scanned with OKEN Scanner

expuse în alte lucrări de specialitate, [27] şi [28], se constată că există unele deosebiri de abordare a aceloraşi probleme, care au implicaţii practice semnificative şi care se cer a fi explicate şi clarificate.

A) O primă deosebire se referă la *desfăşurarea analitică a conturilor de calculaţie*. De exemplu: 921 „Cheltuielile activităţii de bază". „Cont sintetic de gradul I, care se poate detalia în conturi operaţionale de gradul II, pe fiecare element de cheltuială prevăzut în bugetul costurilor produselor, lucrărilor sau serviciilor industriale sau pe articole de calculaţie, dacă utilizatorul optează pentru această structură a cheltuielilor. În analitic contul se detaliază pe zone sau sectoare de cheltuieli, dar şi pe obiecte de evidenţă şi de calcul a costului producţiei industriale ce formează activitatea de bază a unităţii economice. Se utilizează pentru înregistrarea, urmărirea şi controlul, în contabilitatea de gestine, a bugetelor de cheltuieli directe, elaborate pe fiecare produs, lucrare sau serviciu, componente ale producţiei de bază, pentru care se instituie cîte un cont analitic distinct.[29]

Din acest citat sînt discutabile, cel puţin, următoarele aspecte:

a) Desfăşurarea analitică sau „detalierea în conturi operaţionale de gradul II, pe fiecare element de cheltuială prevăzut în bugetul costurilor produselor, lucrărilor sau serviciilor industriale sau pe articole de calculaţie, dacă utilizatorul optează pentru această structură a cheltuielilor".

Comentînd acest aspect, se pot reţine cîteva observaţii.

În primul rînd, desfăşurarea analitică sau „detalierea" pe elemente primare de cheltuieli, în contabilitatea de gestiune în general, în cadrul conturilor de calculaţie a costurilor în particular şi a contului 921 „Cheltuielile activităţii de bază" în special, nu este necesară, deoarece urmărirea şi controlul părţii de cheltuieli, din cadrul bugetului de venituri şi cheltuieli al unităţii, se realizează cu ajutorul informaţiilor furnizate de conturile sintetice, de gradul I şi II, ale contabilităţii financiare. Conţinutul economic al conturilor respective răspunde direct acestei cerinţe, fără nici un fel de prelucrări suplimentare a datelor informaţionale pe care le reflectă, cu excepţia punerii acestor cheltuieli efective faţă în faţă cu omoloagele lor din buget (planificate), desigur, într-o lucrare (situaţie comparativă) extracontabilă.

În al doilea rînd, această desfăşurare analitică sau „detaliere" pe elemente de cheltuieli, în contabilitatea de gestiune şi în principalele ei conturi de calculaţie, este, practic, aproape imposibilă sau, în orice caz, foarte dificil de realizat, întrucît necesită un volum foarte mare de calcule economico-contabile de repartizare pe sectoare sau centre de cheltuieli şi în cadrul acestora, pe purtători de cheltuieli şi de costuri, nu numai a cheltuielilor indirecte, generale de administraţie şi de desfacere, dar şi a numeroaselor cheltuieli directe. Totodată, prin asemenea calcule multiple şi sofisticate scade eficienţa controlului operativ, şi nu numai, asupra cheltuielilor de producţie, prin faptul că acest control se îndepărtează de sursa şi momentul apariţiei cheltuielii, cînd el, controlul, este cel mai eficient. Aceasta pentru că ajungerea la sursele şi momentele în cauză presupune parcurgerea inevitabilă a căilor invers străbătute de aceste calcule, lucru de asemenea, anevoios. De asemenea, pentru a le face comparabile cu bugetul, devine indispensabilă recentralizarea cheltuielilor pe elemente primare de cheltuieli, prin extragerea lor din toate destinaţiile şi articole de calculaţie a costurilor, ceea ce înseamnă o nouă „refrămîntare" a datelor informaţionale respective, cu muncă în plus şi fără nici o utilitate suplimentară practică.

b) În al treilea rînd, structura analitică pe articole de calculaţie a costurilor nu poate fi „opţională", la cererea utilizatorilor, ci din contră această structură este obligatorie şi obiectiv necesară pentru calcularea costurilor. În această privinţă stau mărturie unele încercări nereuşite din istoria costurilor[30], prin care s-a urmărit contopirea într-o singură structură de cheltuieli a celor două structuri după conţinutul economic, pe elemente primare de cheltuieli şi după destinaţia economică a cheltuielilor şi pe articole de calculaţie – fără a se ţine seama de locul, rolul şi obiectivele lor diferite şi distincte, inconfundabile. Ignorîndu-se dificultăţile unei astfel de încercări, ideea respectivă s-a născut moartă, fapt demonstrat de inaplicabilitatea ei practică, la fel ca şi unele metode de calculaţie a costurilor despre care s-a mai vorbit în alte capitole precedente.

c) În al patrulea rînd, structura analitică a conturilor de calculaţie a costurilor, exemplificată mai sus prin contul 921 „Cheltuielile activităţii de bază", este foarte confuză, datorită faptului că nu s-a respectat ierarhia destinaţiilor economice a cheltuielilor, care stă la baza stabilirii treptelor sau nivelurilor şi sferei de

---

[27] Prof. univ. dr. Partenie Dumbravă şi Conf. Univ. dr. Atanasiu Pop – *Contabilitatea de gestiune în comerţ*, Editura Intelcredo, Deva, 1997, pag. 22 - 28 şi altele.

[28] Prof. univ. dr. Iacob Petru Pîntea – *Managementul contabilităţii româneşti* vol. II, Editura Intelcredo, Deva, 1998, pag. 621 - 627 şi altele.

[29] *Opera citată* nr. 27, pag. 22.

[30] C.S.P., D.C.S., C.S.P.P. şi MINISTERUL FINANŢELOR – „NORME METODOLOGICE nr. 1531 din 26 decembrie 1983, privind principiile de grupare a cheltuielilor aferente costului unitar pe produs", ... prin „Reflectarea distinctă, după natura lor economică a cheltuielilor pe produs....."

Scanned with OKEN Scanner

cuprindere a structurilor analitice ale acestor conturi. În realitate, structurile analitice ale acestor conturi, din punct de vedere al ierarhiilor treptelor sau nivelurilor şi sferei de cuprindere respective, ar trebui să fie cele de mai jos, cu unele deosebiri de la un cont la altul.

• Contul sintetic de gradul I, 921 „Cheltuielile activităţii de bază", se poate detalia, mai întîi, pe conturi sintetice operaţionale de gradul II, la nivelul sectoarelor sau centrelor de cheltuieli, adică pe secţii sau ateliere de producţie, pe ferme, şantiere etc. În cadrul acestor subdiviziuni tehnico-productive contabilitatea de gestiune se desfăşoară analitic pe purtători de cheltuieli sau/şi pe purtători de costuri. În continuare, în cadrul purtătorilor de cheltuieli sau/şi de costuri (produse, lucrări, servicii) urmează desfăşurarea analitică pe articole de calculaţie a costurilor. În acest scop, se va folosi „FIŞA DE POSTCALCUL", proiectată în anexa nr. 61 prezentată în cuprinsul capitolului 20.

• Contul sintetic de gradul I, 922 „Cheltuielile activităţilor auxiliare" ar trebui să se detalieze pe conturi sintetice operaţionale de gradul II, la nivelul sectoarelor sau centrelor de cheltuieli auxiliare (secţii, ateliere etc.) şi în cadrul acestora, să se desfăşoare analitic pe purtători de cheltuieli sau/şi de costuri, şi în adîncime pe articole de calculaţie, la fel ca şi contul 921 „Cheltuielile activităţii de bază". În plus, pentru producţia auxiliară complexă, tot în cadrul contului sintetic 922 „Cheltuielile activităţilor auxiliare" sînt necesare conturi analitice pentru cheltuielile indirecte, separate pentru fiecare subunitate auxiliară cu producţie complexă, descrise în cadrul conturilor sintetice operaţionale de gradul II corespunzătoare acestor verigi tehnico-productive.

• Contul sintetic de gradul I, 923 „Cheltuieli indirecte de producţie", ar urma să se detalieze pe conturi sintetice operaţionale de gradul II, la nivelul aceloraşi sectoare sau centre de cheltuieli (secţii sau ateliere de producţie, ferme, şantiere etc.) ca şi contul 921 „Cheltuielile activităţii de bază" şi corelate cu acestea din urmă. În cadrul acestor conturi sintetice de gradul II, urmează desfăşurarea analitică pe grupe, subgrupe şi articole de cheltuieli indirecte, conform prevederilor nomenclatorului de cheltuieli indirecte, din anexa nr. 2.

• Contul sintetic de gradul I, 924 „Cheltuieli generale de administraţie", rămîne operaţional la acest nivel şi se desfăşoară analitic pe grupele, subgrupele şi articolele de cheltuieli generale ale unităţii prevăzute în nomenclatorul acestor cheltuieli, din anexa nr. 2.

• Contul sintetic de gradul I, 925 „Cheltuieli de desfacere", mai întîi este necesar să fie detaliat pe conturi sintetice operative de gradul II, corespunzătoare celor două categorii de cheltuieli de desfacere: pentru produse şi pentru mărfuri. În cadrul acestor conturi urmează desfăşurarea analitică pe grupe, subgrupe şi articole de cheltuieli de desfacere, aşa cum sînt structurate în nomenclatorul acestor cheltuieli, din anexa nr. 2.

Pentru evidenţa cheltuielilor indirecte, a cheltuielilor generale de administraţie şi a cheltuielilor de desfacere se recomandă utilizarea „Fişei de cont analitic de cheltuieli indirecte" anexa nr. 68, din capitolul 20.

B) A doua deosebire semnificativă de abordare în lucrarea de faţă comparativ cu alte lucrări de specialitate se referă la *fluxurile informaţionale oglindite prin corespondenţele conturilor de cheltuieli şi costuri din contabilitatea de gestiune.*

Aceste deosebiri pot fi semnalate comparînd principalele filiere de înregistrări contabile în cauză, exemplificate succint mai jos. Astfel poate fi evidenţiată şi inutilitatea unor conturi, care pot fi abandonate, pe baza anexei 47/a.

Scanned with OKEN Scanner

MODELE DE ÎNREGISTRĂRI ÎN CONTABILITATEA DE GESTIUNE A CHELTUIELILOR ŞI COSTURILOR DE PRODUCŢIE

I. În alte lucrări de specialitate (21)	II Reconsiderate în lucrarea de faţă
1. În cursul lunii, se „preiau" cheltuielile efective, directe şi indirecte, din contabiltiatea financiară în contabilitatea de gestiune	
% = 901 „Decontări interne privind cheltuielile" 921 „Cheltuielile activităţii de bază" 922 „Chelt.activităţii auxiliare" 923 „Chelt.indirecte de producţie" 924 „Chelt.generale de administraţie" 925 „Chelt. de desfacere"	% = 901 „Decontări interne privind cheltuielile" 921 „Cheltuielile activităţii de bază" 922 „Chelt.activităţii auxiliare" 923 „Chelt.indirecte de producţie" 924 „Chelt.generale de administraţie" 925 „Chelt. de desfacere"
2. În cursul lunii, obţinerea producţiei finite, la costuri planificate	
931 „Costul producţiei obţinute" = 902 „Decontări interne privind producţia obţinută"	931 „Costul producţiei obţinute" = 902 „Decontări interne privind producţia obţinută"
3. La sfârşitul lunii, se separă cheltuielile aferente producţiei neterminate din totalul cheltuielilor efective – stocarea	3. Decontarea costurilor efective ale producţiei auxiliare
933 „Costul producţiei în curs de execuţie" = % 921 „Chelt. activităţii de bază" 922 „Chelt.activităţilor auxiliare" 923 „Chelt.indirecte de producţie" 924 „Chelt.generale de administraţie" 925 „Chelt. de desfacere"	% = 922 „Chelt. activităţilor auxiliare" 921 „Cheltuielile activităţii de bază" 923 „Chelt.indirecte de producţie" 924 „Chelt.generale de administraţie" 925 „Chelt. de desfacere" 931 „Costul prod.. obţinute"
4. Translocarea cheltuielilor efective aferente producţiei terminate pe produse fabricate, lucrări executate şi servicii prestate	4. Repartizarea cheltuielilor indirecte de producţie pe produse, lucrări, servicii a cheltuielilor generale de administraţie şi a cheltuielilor de desfacere
902 „Decontări interne privind producţia obţinută" = % 921 „Chelt. activităţii de bază" 922 „Chelt.activităţilor auxiliare" 923 „Chelt.indirecte de producţie" 924 „Chelt.generale de administraţie" 925 „Chelt. de desfacere"	921 „Chelt.activităţii de bază" = % 923 „Chelt.indirecte de producţie" 924 „Chelt.generale de administraţie" 925 „Chelt. de desfacere"
5. La sfirşitul lunii, închiderea, prin translocare, a contului de producţiei finită	5. Decontarea costurilor efective ale producţiei finite
901 „Decontări interne privind cheltuielile" = 931 „Costul producţiei obţinute"	902 „Decontări interne privind producţia obţinută" = 921 „Chelt. activităţii de bază"
6. La începutul perioadei următoare, are loc destocarea producţiei neterminate la costuri efective	6. Stabilirea şi înregistrarea diferenţelor dintre costurile planificate şi cele efedtive ale producţiei finite
% = 933 „Costul producţiei în curs dc execuţie" 921 „Chelt. activităţii de bază" 922 „Chelt.activităţilor auxiliare" 923 „Chelt.indirecte de producţie" 924 „Chelt.generale de administraţie" 925 „Chelt. de desfacere"	903 „Decontări interne privind diferenţele de preţ" = 902 „Decontări interne privind producţia obţinută" ±
	7. La sfârşitul lunii, decontarea costurilor planificate şi a diferenţelor de preţ aferente producţiei terminate
	901 „Decontări interne privind cheltuielile" = % 931 „Costul producţiei obţinute" 903 „Decontări interne privind diferenţele de preţ" ±

Scanned with OKEN Scanner

Analiza comparativă a celor două filiere de înregistrări contabile a cheltuielilor efective în contabilitate de gestiune de mai sus, relevă pregnant faptul că numai primele două înregistrări contabile sînt identice în ambele variante (I şi II) în rest există deosebiri esenţiale, care schimbă semnificativ fluxurile informaţiilor contabile de cheltuieli şi costurile de producţie.

a) În prima variantă (I), la sfîrşitul perioadelor de gestiune sau de postcalcul, se înregistrează separarea cheltuielilor aferente producţiei neterminate din totalul cheltuielilor efective (operaţia nr.3), aşa zisă „stocare a producţiei neterminate", iar la începutul perioadelor următoare de gestiune sau postcalcul, se înregistrează „destocarea producţiei neterminate" (operaţia nr.6). Aceste înregistrări nu se justifică, nu sînt necesare şi nu sînt posibile din următoarele motive:

- Necesităţile calculaţiei costurilor de producţie efective impun, la sfîrşitul perioadelor de gestiune sau de postcalcul, decontarea producţiei auxiliare, repartizarea cheltuielilor indirecte de producţie, a cheltuielilor generale de administraţie şi a cheltuielilor de desfacere, în principiu, către producţia de bază. În consecinţă, aceste conturi de cheltuieli (922, 923, 924 şi 925) se soldează, astfel că ele (conturile respective) nu se mai pot credita încă o dată, în cadrul operaţiei de „stocarea producţiei neterminate", şi apoi să se debiteze din nou în cadrul operaţiei de „destocarea producţiei neterminate".

- În contabilitatea de gestiune, operaţiile de „stocare" şi „destocare" a producţiei neterminate nu sînt necesare, deoarece, în finalul variantei a doua (II), producţia neterminată se reflectă fidel în debitul contului 921 „Cheltuielile activităţii de bază" şi eventual, 922 „Cheltuielile activităţilor auxiliare", fără nici o înregistrare suplimentară. În aceste condiţii, folosirea contului 933 „Costul producţiei în curs de execuţie" nu se mai justifică, iar operaţiile de „stocare" şi „destocare" a producţiei neterminate rămîne să se reflecte numai în conturile de bilanţ din contabilitatea financiară 331 „Produse în curs de execuţie" şi 332 „Lucrări şi servicii în curs de execuţie".

b) Tot în prima variantă (I) şi tot la sfîrşitul perioadelor de gestiune, sau de postcalcul, în cadrul operaţiei de transferare a cheltuielilor efective aferente producţiei terminate pe produse, fabricate, lucrări executate şi servicii prestate (operaţia nr.4), toate conturile de calculaţie (921, 922, 923, 924 şi 925) se creditează prin debitul contului 902 „Decontări interne privind producţia obţinută", fără să se ţină seama că toate aceste conturi, cu excepţia contului 921 „Cheltuielile activităţii de bază", în prealabil, se creditează şi se soldează cu ocazia decontării producţiei auxiliare şi a repartizării cheltuielilor indirecte de producţie, a cheltuielilor generale de administraţie şi a cheltuielilor de desfacere. Ca urmare, operaţia nr. 4, din varianta I ar trebui redusă şi identificată numai cu operaţia 5, din varianta II, astfel:

902 „Decontări interne privind producţia obţinută"	=	921 „Cheltuielile activităţii de bază"

c) Nu este lipsită de interes o concluzie mai generală rezultată din analizele şi reconsiderările critice expuse la punctele a şi b de mai sus, care lasă impresia că, în literatura de specialitate românească, s-au preluat unele idei din literatura corespondentă străină cu insuficientă atenţie sau chiar cu uşurinţă, numai pe baza unor studii generice la nivel teoretic şi sintetic, fără a se ţine seama de complicatul şi vastul labirint al structurilor analitice ale conturilor de cheltuieli din contabilitatea de gestiune şi de aplicabilitatea acestora. În aceste condiţii, nu trebuie să fie de mirare faptul că se insistă, cu migală, asupra fiecărui detaliu metodologic al sistemului informaţional integrat al costurilor. Pentru că numai aprofundînd analiza şi reconsiderarea critică, cum se zice, „pînă în pînzele albe", ale sistemului informaţional existent al costurilor, se poate ajunge la proiectarea unuia dintre obiectivele majore propuse în această lucrare: elaborarea unui model general flexibil al contabilităţii de gestiune a cheltuielilor agenţilor economici din România, complet şi eficient.

20.9.4. Particularităţi privind conţinutul economic, funcţia contabilă, fluxurile informaţionale şi desfăşurarea analitică a conturilor de gestiune care reflectă cheltuielile şi costurile din domeniul circulaţiei mărfurilor

În contextul caracterizării conturilor de cheltuieli şi costuri din paginile precedente, după cum s-a văzut, contul 925 „Cheltuieli de desfacere" a fost prezentat numai parţial şi anume subcontul 9251 „Cheltuieli de desfacere a produselor". Astfel că, în continuare, vor fi relevate şi particularităţile celui de al doilea subcont 9252 „Cheltuieli de desfacere a mărfurilor". Această caracterizare se va limita numai la particularităţi, deoarece elementele de bază ale caracterizării primului subcont sînt valabile şi pentru al doilea subcont al cheltuielilor de desfacere.

După cum se ştie, obiectivul principal al contabilităţii de gestiune a cheltuielilor agenţilor economici este acela de a „prelua" cheltuielile din contabilitatea financiară, structurate după natura sau conţinutul lor

Scanned with OKEN Scanner

economic – pe elemente primare de cheltuieli –, şi de a le „restructura" pe destinaţii economice şi pe articole de calculaţie, pentru a asigura comparabilitatea lor (a cheltuielilor) cu veniturile, în vederea stabilirii eficienţei economice – a rentabilităţii – pe sectoare sau centre de cheltuieli şi de venituri, precum şi pe purtători de cheltuieli sau de costuri şi de venituri. În cazul producţiei, acest obiectiv merge pînă la nivelul purtătorilor de cheltuieli sau de costuri şi de venituri, iar în circulaţia mărfurilor ele se limitează numai la nivelul sectoarelor sau centrelor de cheltuieli şi de venituri, adică la nivelul unităţilor comerciale operative. Aceasta deoarece în circulaţia mărfurilor se practică evidenţa analitică global valorică a cheltuielilor, veniturilor şi rezultatelor financiare şi nu pe fiecare marfă.

În consecinţă, contul sintetic de gradul II 9252 „Cheltuieli de desfacere (circulaţie) a mărfurilor" se desfăşoară analitic pe unităţi comerciale operative (depozite, magazine, restaurante etc.) şi în cadrul acestora pe grupe, subgrupe şi articole de cheltuieli, conform nomenclatorului cheltuielilor de circulaţie a mărfurilor din anexa 2.

În acelaşi timp, se foloseşte şi contul 922 „Cheltuielile activităţilor auxiliare", care funcţionează aşa cum a fost descris în calculaţia costurilor de producţie, din paginile precedente, cu singura excepţie că decontarea acestor cheltuieli nu merge spre producţie, ci spre conturile 9252 „Cheltuieli de desfacere a mărfurilor" şi 924 „Cheltuieli generale de administraţie".

Totodată, se utilizează şi contul 924 „Cheltuieli generale de administraţie", care cumulează şi conţinutul economic şi funcţia contabilă a contului 923 „Cheltuieli indirecte de producţie (sau de circulaţie a mărfurilor)" şi care se repartizează tot pe unităţi comerciale operative, prin debitul contului 9252 „Cheltuieli de desfacere a mărfurilor".

Desigur că separarea cheltuielilor de desfacere a produselor de cheltuielile de desfacere a mărfurilor, cu ajutorul celor două subconturi (9251 şi 9252), se impune numai în cazul întreprinderilor mixte – productive şi comerciale. În situaţia opusă, cînd întreprinderea are un singur profil de bază, fie de producţie, fie de circulaţie a mărfurilor, contul sintetic de gradul I, 925 „Cheltuieli de desfacere" funcţionează ca un cont operaţional adaptat la profilul respectiv.

Pentru profilul productiv, filiera înregistrării cheltuielilor de desfacere a produselor, în contabilitatea de gestiune, a fost prezentată în paginile precedente.

În cazul întreprinderilor din domeniul circulaţiei mărfurilor, inclusiv a celor integrate – productive şi comerciale – filiera înregistrărilor contabile privind aceste cheltuieli, va fi cea propusă mai jos.

1. Colectarea cheltuielilor efective, în cursul lunii:

%	=	901 „Decontări interne privind cheltuielile"
925 (sau 9252) „Cheltuieli de desfacere a mărfurilor"		
922 „Cheltuielile activităţilor auxiliare"		
924 „Cheltuieli generale de administraţie (şi indirecte de circulaţie a mărfurilor)"		

2. La sfîrşitul lunii, concomitent cu descărcarea gestiunii pentru mărfurile vîndute, înregistrată în contabilitatea financiară prin formula contabilă 607 = 371, în contabilitatea de gestiune, se preiau costurile de achiziţie ale acestor mărfuri.

925 (sau 9252) „Cheltuieli de desfacere a mărfurilor"	901 „Decontări interne privind cheltuielile"

3. La sfîrşitul lunii, decontarea costurilor efective ale producţiei (activităţilor) auxiliare, după decontările reciproce dintre secţiile auxiliare, care se înregistrează numai analitic.

%	=	922 „Cheltuielile activităţilor auxiliare"
925 (sau 9252) „Cheltuieli de desfacere a mărfurilor"		
924 „Cheltuieli generale de administraţie"		

Scanned with OKEN Scanner

4. Repartizarea cheltuielilor generale de administrație (și indirecte de circulație a mărfurilor) pe unitățile comerciale operative, la sfîrșitul lunii.

925 (sau 9252) „Cheltuieli de desfacere a mărfurilor"	=	924 „Cheltuieli generale de administrație"

5. Tot la sfîrșitul lunii, se decontează cheltuielile de desfacere efective aferente mărfurilor vîndute în cursul lunii.

901 „Decontări interne privind cheltuielile"	=	925 (sau 9252) „Cheltuieli de desfacere a mărfurilor"

În urma acestor înregistrări, contul 925 (sau 9252) „Cheltuieli de desfacere a mărfurilor" și contul 901 „Decontări interne privind cheltuielile" se soldează.

În aceste condiții, în debitul contului 925 sau 9252 „Cheltuieli de desfacere a mărfurilor" se reflectă costurile totale de desfacere a mărfurilor, formate din costurile de achiziție a mărfurilor și cheltuielile de desfacere a mărfurilor vîndute, desfășurate analitic pe unități comerciale operative. Prin compararea acestor costuri cu veniturile realizate de fiecare unitate comercială operativă, pe baza datelor informaționale privind aceste venituri preluate din contabilitatea financiară, se poate controla și analiza rentabilitatea individuală (și nu globală) a activității economice a unităților comerciale operative respective, ca obiectivul esențial al contabilității de gestiune în comerț.

În ceea ce privește costul de achiziție al mărfurilor intrate, ieșite și rămase în stoc, se apreciază ca fiind deosebit de judicioasă soluția propusă de unii autori[31], care asigură formarea sau calculația acestui cost, prin structurarea contului 378 „Diferențe de preț la mărfuri" în două conturi analitice distincte sau două subconturi (conturi sintetice de gradul doi):

- 378.01 „Diferențe de preț la mărfuri privind cheltuielile de transport-aprovizionare", cu funcție contabilă de activ (sau 3781);
- 378.02 „Diferențe de preț la mărfuri privind adaosul comercial", cu funcție contabilă de pasiv (sau 3782).

În această situație se impune separarea, din contul 624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și persoane", a cheltuielilor privind transportul de bunuri, inclusiv transportul de mărfuri, și reflectarea lor în conturile corespunzătoare de diferențe de preț, respectiv în contul 3781 „Cheltuieli cu transportul mărfurilor".

20.9.5. Necesitatea și posibilitatea perfecționării desfășurării analitice a unor conturi de cheltuieli din contabilitatea financiară

Pentru reflectarea fidelă a cheltuielilor efective ale întreprinderii pe cele două structuri fundamentale distincte – după natura sau conținutul economic al cheltuielilor, pe elemente primare de cheltuieli și după destinația economică a cheltuielilor, pe articole de calculație a costurilor –, mai sînt necesare încă unele perfecționări ale desfășurării analitice în cadrul cîtorva conturi sintetice de cheltuieli, îndeosebi din contabilitatea financiară.

După cum se știe, fiecare cont de cheltuieli din contabilitatea financiară reflectă, în principiu, cîte un anumit element de cheltuială simplă. De la această „regulă" fac excepție unele conturi de cheltuieli ale contabilității financiare, care nu cuprind integral elementul de cheltuială primară respectiv, deoarece o parte din aceasta este dispersat direct în conținutul altor conturi de cheltuieli tot din contabilitatea financiară.

De exemplu, cheltuielile de transport-aprovizionare a diferitelor categorii de bunuri materiale (imobilizări corporale, materii prime și materiale consumabile, obiecte de inventar, mărfuri și altele), în general, sînt cheltuieli complexe, alcătuite din anumite elemente de cheltuieli primare, a căror reflectare de bază constituie obiectul sau conținutul unor conturi independente de cheltuieli din contabilitatea financiară. Dar, aceste fragmente de cheltuieli primare, reunite în categoria complexă a cheltuielilor de transport-aprovizionare, se reflectă: fie direct în conținutul conturilor de bunuri materiale respective, ca de pildă imobilizările corporale, eventual, obiectele de inventar și chiar mărfurile; fie în conținutul unor conturi separate atașate conturilor de bunuri în cauză, cum ar fi conturile de diferențe de preț (cheltuieli de transport-

[31] Prof. univ. dr. Constantin Stoica și Conf. univ. dr. Magdalena Mihai - *Contabilitatea mărfurilor la preț cu amănuntul*, Revista finanțe, credit și contabilitate, nr. 11-12/1998, pag. 28.

Scanned with OKEN Scanner

aprovizionare) ale materiilor prime şi materialelor consumabile, din nou, a obiectelor de inventar, eventual a mărfurilor şi ambalajelor etc.

În toate aceste cazuri, se impune desfăşurarea conturilor respective de bunuri materiale sau de diferenţe de preţuri pe conturi analitice corespunzătoare elementelor de cheltuieli primare componente ale cheltuielilor de transport-aprovizionare, în structura lor prevăzută în anexa nr. 2, folosind „Fişa de cont analitic....." anexa nr. 68. La sfîrşitul perioadelor de gestiune, fiecare element de cheltuială primară astfel delimitate se adaugă, extracontabil, la cheltuielile reflectate în conturile de bază ale elementelor de cheltuieli respective. Prin însumare cu acestea din urmă, se obţine conţinutul integral al fiecărui cont de cheltuieli din contabilitatea financiară, şi prin aceasta conţinutul integral al fiecărui element primar de cheltuieli, fapt deosebit de important pentru controlul şi analiza cheltuielilor întreprinderii, în deplină concordanţă cu partea de cheltuieli din bugetul de cheltuieli şi venituri ale unităţii.

De precizat, dacă mai este necesar, că în controlul şi analiza costurilor predomină cercetarea cheltuielilor agenţilor economici structurate după natura sau conţinutul lor economic, pe elemente primare de cheltuieli, care se integrează cu analiza şi controlul cheltuielilor structurate după destinaţia lor economică şi pe articole de calculaţie, completîndu-se reciproc.

20.9.6. Colectarea sau „preluarea" în contabilitatea de gestiune a cheltuielilor neîncorporabile în costuri

După cum se ştie, cheltuielile neîncorporabile în costuri „Sînt acele cheltuieli înregistrate în contabilitatea financiară după natura lor economică, dar care nu se includ în costuri deoarece nu condiţionează realizarea produselor, lucrărilor şi serviciilor."[32] Conform legislaţiei româneşti în vigoare[33], în această categorie de cheltuieli se cuprind:

- cheltuielile financiare, cu excepţia dobînzilor aferente împrumuturilor la unităţile cu ciclu lung de fabricaţie, care pot fi repartizate asupra costurilor de producţie ale produselor respective;
- cheltuielile excepţionale;
- costul subactivităţii, în care sînt incluse şi pierderile din rebuturi determinate de eşecul tehnic al producţiei.

Potrivit unor soluţii preconizate în literatura de specialitate[34], cheltuielile neîncorporabile în costuri se colectează – „se preiau" – în contabilitatea de gestiune împreună cu cheltuielile încorporabile în costuri, prin formula contabilă:

%		=	901 „Decontări interne privind cheltuielile"
921" Cheltuielile activităţii de bază"			
922 „Cheltuielile activităţilor auxiliare"			
923 „Cheltuieli indirecte de producţie"			
924 „Cheltuieli generale de administraţie"			
925 „Cheltuieli de desfacere"			

după care, la sfîrşitul lunii, se decontează – se transferă – în debitul contului 302, prin formula contabilă:

902 „Decontări interne privind producţia obţinută"		=	%
			921" Cheltuielile activităţii de bază"
			922 „Cheltuielile activităţilor auxiliare"
			923 „Cheltuieli indirecte de producţie"
			924 „Cheltuieli generale de administraţie"
			925 „Cheltuieli de desfacere"

şi de acolo se transferă în debitul contului 901, prin formula:

901 „Decontări interne privind cheltuielile"	=	902 „Decontări interne privind producţia obţinută"

şi în final, circuitul contabil al acestor cheltuieli se închide.

---

[32] *Opera citată* la nr. 28, pag. 605 - 606.
[33] Regulamentul de aplicare a legii nr. 82/1991, pag. 43.
[34] *Opera citată* la nr. 28, pag. 622 şi 625.

Scanned with OKEN Scanner

De altfel, o astfel de „trecere" prin contabilitatea de gestiune a cheltuielilor neîncorporabile în costuri nici nu este necesară; dacă tot nu se includ în costuri, întrucît aceste cheltuieli sînt mai bine delimitate în contabilitatea financiară, decît se poate realiza în contabilitatea de gestiune.

În aceste condiții nu se justifică „plimbarea" prin contabilitatea de gestiune a cheltuielilor neîncorporabile în costuri, cu excepția pierderilor din rebuturi a căror costuri se stabilesc în contabilitatea de gestiune.

Reflectarea și în contabilitatea de gestiune a cheltuielilor neîncorporabile în costuri ar fi necesară și posibilă numai dacă aceste cheltuieli s-ar include în costuri.

Necesitatea includerii în costuri a „cheltuielilor neîncorporabile în costuri" poate fi explicată, prin extrapolare, pornind de la faptul că aceste cheltuieli, deși sînt nedeductibile din punct de vedere fiscal, totuși ele sînt admise la stabilirea rezultatelor financiare proprii ale agenților economici. Ca urmare, profitul general al unității se planifică și se realizează la nivel global, cu foarte mare aproximație, deoarece costul de exploatare, care stă la baza stabilirii prețurilor, nu cuprinde și cheltuielile neîncorporabile în costuri, ceea ce nu permite aprecierea optimă a marjei de profit inclus în prețul de vînzare a produselor, lucrărilor și serviciilor, precum și a cotei de adaos comercial inclus în prețul de vînzare a mărfurilor.

Cu toate acestea, nivelul marjelor și cotelor respective, au în vedere, într-un mod necontrolabil, și recuperarea cheltuielilor neîncorporabile în costuri, prin vînzarea producției sau/și a mărfurilor.

O alternativă la acest mod de stabilire, „ochiometrică", total nefondată, a marjei de profit și celei de adaos comercial, o constituie includerea în costuri și a cheltuielilor neîncorporabile, care oricum există în realitate. Prin această soluție, alături de costul de exploatare, s-ar crea un element în plus de fundamentare a prețurilor și tarifelor, care ar fi „costul total" al producției și mărfurilor.

Stabilirea și folosirea costurilor totale nu contravine legislației în vigoare, deoarece acest cost are numai un caracter intern, ca și întreaga contabilitate de gestiune.

În sprijinul acestei soluții mai pot fi invocate și alte argumente, cum ar fi cele prezentate și în alte capitole, ca de pildă: este vorba de metoda „costurilor directe sau variabile" al cărei neajuns principal îl constituie faptul că determină un cost, standard și efectiv, mult mai incomplet decît alte metode, cost ce se calculează numai pe baza cheltuielilor variabile, fără cheltuielile fixe, cheltuielile de desfacere și abateri, ceea ce generează mari dificultăți în fundamentarea prețurilor și tarifelor. Pentru înlăturarea acestor dificultăți, ulterior, s-au elaborat și alte variante, ale acestei metode de calculație a costurilor, bazate pe includerea în costuri a unor cote de cheltuieli neîncorporabile în costuri din ce în ce mai mari de la o variantă la alta, pentru a atenua, din ce în ce mai mult, neajunsurile unui cost incomplet. Acest argument este cu atît mai convingător cu cît el se referă la o așa zisă metodă modernă, aplicată în țări cu o economie de piață foarte dezvoltată, de la care o economie în tranziție spre regulile pieței libere, ca cea românească, are multe de învățat.

Posibilitatea includerii în costuri și a cheltuielilor „neîncorporabile în costuri" este simplă și anume:

a) mai întîi trebuie făcută precizarea potrivit căreia „costul de producție" sau „costul complet comercial" este, de fapt, „costul de exploatare";

b) apoi, nomenclatorul cheltuielilor pe destinații economice să fie completat, prin adăugarea unui nou articol de calculație intitulat „cheltuieli neîncorporabile în costul de exploatare";

c) prin însumarea „costului de exploatări" cu „cheltuielile neîncorporabile în costuri", ia naștere „costul total" al produselor, lucrărilor, serviciilor și mărfurilor;

d) pentru colectarea – „preluarea" – distinctă în contabilitatea de gestiune a cheltuielilor neîncorporabile în costuri, este necesar un cont separat cu această denumire, de exemplu: contul 926 „Cheltuieli neîncorporabile în costuri". La sfîrșitul lunii sau a altor perioade de postcalcul, aceste cheltuieli se repartizează pe produse, lucrări sau servicii, debitîndu-se conturile 921 „Cheltuielile activității de bază" și, eventual, 922 „Cheltuielile activităților auxiliare", dar numai asupra producției terminate. Producția neterminată urmînd să fie evaluată numai la „costul de exploatare", deoarece, sub aspect legal, nu poate cuprinde și cheltuieli neîncorporabile în costuri, întrucît operația de „stocare" și „destocare" a acestei producții se referă în contabilitatea financiară, unde nu sînt admise costurile totale interne.

Scanned with OKEN Scanner

20.10. Simplificarea – o cerinţă stringentă a contabilităţii de gestiune româneşti

Dificultăţile întîmpinate în aplicarea contabilităţii de gestiune din ţara noastră impun, cu stringenţă, intensificarea cercetărilor pentru descoperirea şi înlăturarea cauzelor care generează supraîncărcarea, sufocarea şi stagnarea acestei componente a contabilităţii agenţilor economici din România.

Pornind de la experienţa dobîndită în rezolvarea altor situaţii similare[35], se conturează ideea că dificultăţile sus menţionate se datorează insuficienţei fundamentării ştiinţifice a obiectului de studiu al contabilităţii de gestiune, care a condus la amalgamarea conţinutului concret al acestui obiect, cu consecinţe practice imprevizibile.

Această idee poate fi demonstrată prin analiza critică a principalelor componente ale definiţiei oficiale a obiectului contabilităţii de gestiune a agenţilor economici din România[36] şi anume:

„a) Calculaţia costurilor;

b) stabilirea rezultatelor şi a rentabilităţii produselor, lucrărilor şi serviciilor executate;

c) întocmirea bugetului de venituri şi cheltuieli pe feluri de activităţi;

d) urmărirea şi controlul executării acestui buget, în scopul cunoaşterii rezultatelor; şi

e) furnizarea datelor necesare fundamentării deciziilor privind gestiunea unităţii şi altele."

Dintre aceste componente, numai postcalculaţia costurilor se include în obiectul contabilităţii de gestiune, celelalte reprezentînd fragmente ale complexului sistem informaţional integrat al costurilor, care nu şi-au găsit încă un loc stabil în acest angrenaj interdisciplinar.

Pentru uşurarea înţelegerii problematicii în cauză, este necesară precizarea faptului că factorul hotărîtor care a determinat scindarea contabilităţii agenţilor economici în cele două contabilităţi distincte – contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune –, despre care s-a mai vorbit tangenţial şi în alte capitole ale acestei lucrări, îl constituie preocuparea justificată a specialiştilor străini, autori ai acestei scindări, pentru realizarea numai prin contabilitate a celor două structuri fundamentale deosebite ale cheltuielilor şi costurilor de producţie efective:

a) structura concepută *după* natura sau conţinutul economic al cheltuielilor – pe elemente primare de cheltuieli; şi

b) structura alcătuită după destinaţia economică a cheltuielilor – pe articole de calculaţie a costurilor producţiei. Pe această cale s-a urmărit eliminarea metodei de stabilire a structurii pe elemente primare de cheltuieli prin calcule extracontabile şi statistice, descompunînd structura pe articole de calculaţie realizată prin contabilitate, pe de o parte, şi înlocuirea acestei metode sofisticate şi aproximative, cu o construcţie directă a ambelor structuri de cheltuieli şi costuri numai cu ajutorul celor două contabilităţi – financiară şi de gestiune, pe de cealaltă parte.

Ignorînd această realitate, literatura de specialitate forţează lucrurile, propunînd includerea în obiectul contabilităţii de gestiune şi a altor componente, care: fie că nu sînt necesare, fie că nu sînt posibile, dar ambele categorii de elemente supraîncarcă inutil contabilitatea de gestiune, sufocînd-o şi determinînd stagnarea aplicării ei.

În primul rînd, repetarea întregii contabilităţi financiare a veniturilor şi stocurilor în contabilitatea de gestiune, cu tot cortegiu de probleme legate de acestea (evaluare, desfăşurare analitică, grile de conversie a conturilor din cele două contabilităţi etc.), este nu numai o greşeală ştiinţifică, dar şi o muncă imensă în plus fără nici o eficienţă. Această repetare de lucrări contabile, identice în conţinut şi cu unele deosebiri de formă concretizate în folosirea altor conturi cu acelaşi conţinut economic, constituie o primă sursă majoră de simplificare a contabilităţii de gestiune, prin renunţarea la repetarea respectivă.

În al doilea rînd, nu poate fi inclusă în obiectul contabilităţii de gestiune „întocmirea bugetului de venituri şi cheltuieli pe feluri de activităţi", deoarece contabilitatea în întregul ei, inclusiv contabilitatea de gestiune, respectă principiul potrivit căruia contabilitatea înregistrează numai operaţii economice efective, nu şi cele prevăzute a se efectua. În realitate, contabilitatea de gestiune furnizează doar date informaţionale necesare fundamentării planului de cheltuieli, ca parte integrantă a bugetului de venituri şi cheltuieli al unităţii. Eliminarea şi a acestei componente din obiectul contabilităţii de gestiune constituie o altă sursă importantă de simplificare a contabilităţii respective.

În al treilea rînd, componenta privitoare la „stabilirea rezultatelor şi a rentabilităţii produselor, lucrărilor şi serviciilor executate", precum şi „urmărirea şi controlul executării bugetului de venituri şi cheltuieli al unităţii, în scopul cunoaşterii rezultatelor" ies din sfera obiectului contabilităţii de gestiune,

---

[35] A se vedea problematica „metodei normative de calculaţie a costurilor", a „formelor de înregistrare contabilă actuale aplicate în România" şi alte teme majore abordate şi reconsiderate critic în capitolele precedente.

[36] Regulamentul de aplicare a Legii contabilităţii, art. 27.

Scanned with OKEN Scanner

pentru simplul motiv că aceste componente se realizează, practic, cu ajutorul unor situații (lucrări) comparative extracontabile, în care se compară datele din planuri cu datele efective din contabilitate. Așa că forțarea notei, în numele modernizării, pentru realizarea acestor lucrări extracontabile, tradiționale și actuale, numai prin contabilitate reprezintă o altă cauză a dificultăților întîmpinate în aplicarea normală a contabilității de gestiune și, totodată, este o nouă sursă de simplificare masivă a acestei contabilități.

În al patrulea rînd, există și o cauză mai generală a neajunsurilor semnalate mai sus și anume: neînțelegerea faptului că nu contabilitatea de gestiune are caracter interdisciplinar, ci sistemul informațional integrat al costurilor, din care face parte și contabilitatea de gestiune. Ca urmare, cu voie sau în necunoștință de cauză, într-o tratare superficială, s-au atribuit contabilității de gestiune atît obiective care îi aparțin de drept și de fapt, cît și obiective care aparțin altor discipline științifice. Dar această problemă reprezintă o chestiune de diviziune și organizare a muncii în domeniul costurilor, care face obiectul dezbaterii de mai jos.

20.11. Diviziunea și organizarea muncii în domeniul costurilor

Complexitatea sistemului informațional integrat al costurilor ca activitate practică, a determinat caracterul interdisciplinar al tratării lui teoretice și ambele caracteristici, complexitatea și interdisciplinaritatea, luate împreună, au generat numeroase dificultăți privitoare la diviziunea și organizarea concretă a muncii în domeniul costurilor. În aceste condiții, nu se recomandă diviziunea și organizarea muncii în acest domeniu după principiul secvențial – planificare, contabilitate financiară, contabilitate de gestiune, control și analiză a costurilor, *ci aplicarea principiului problematizării activităților practice, indiferent de pulverizarea lor teoretică*. Cu alte cuvinte, se recomandă alcătuirea sarcinilor sau atribuțiunilor de serviciu care să integreze toate acțiunile sau operațiile funcționale care privesc conturile (planificare, contabilitate, control, analiză) dintr-o subdiviziune tehnico-productivă (secție, atelier, fermă, șantier, sector etc.) a întreprinderii. Astfel, se elimină pasivitatea și se întărește simțul de răspundere al celor ce lucrează în acest domeniu, pentru realizarea obiectivului economic esențial – costurile – și nu se rezumă la a produce lucrări de birou fără viață.

Desigur, că o rezolvare de acest gen presupune o pregătire tot atît de complexă și multidisciplinară corespunzătoare caracteristicilor fenomenului care face obiectul cunoașterii temeinice – costurile.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 21

COLECTAREA CHELTUIELILOR EFECTIVE ALE ÎNTREPRINDERII

21.1. Cadrul monografic general privind colectarea cheltuielilor de producţie şi desfacere efective

21.1.1. Metodologia generală de colectare a cheltuielilor de producţie şi de desfacere efective

Colectarea cheltuielilor de producţie şi de desfacere efective începe prin consemnarea în documentele justificative a datelor informaţionale primare referitoare la aceste cheltuieli. Documentele respective trebuie să cuprindă menţiuni analitice şi concrete privind atît natura sau conţinutul economic al cheltuielilor – pe elemente de cheltuieli –, cît şi referitoare la destinaţia economică a cheltuielilor şi pe articole de calculaţie a costurilor.

Pe baza documentelor justificative, se întocmesc, apoi, documente cumulative sau centralizatoare lunare de cheltuieli, grupate pe cele două structuri fundamentale menţionate mai sus.

În etapa următoare, cheltuielile efective, astfel grupate, se înregistrează cronologic şi sistematic, concomitent, în contabilitatea financiară şi în contabilitatea de gestiune, folosind registrele contabile prezentate în capitolul precedent.

Spre deosebire de contabilitatea financiară, în cadrul căreia cheltuielile efective se colectează relativ omogene şi directe în conturi sintetice distincte corespunzătoare fiecărui element de cheltuieli primare, în contabilitatea de gestiune, fiecare element de cheltuieli se reflectă dispersat pe mai multe sau pe toate destinaţiile economice ale cheltuielilor, cu ajutorul mai multor conturi sintetice şi analitice corespunzătoare acestor destinaţii. Această particularitate impune dubla contare a documentelor economice privitoare la cheltuielile de producţie şi de desfacere efective, ceea ce asigură un control contabil operativ cu privire la corelaţiile ce trebuie să existe între cele două contabilităţi (financiară şi de gestiune), încă din această fază iniţială a colectării cheltuielilor respective.

În continuare, acest control reciproc se realizează cu ajutorul celor două balanţe de verificare ale conturilor sintetice şi a celor două serii de balanţe de verificare ale conturilor analitice de cheltuieli ale contabilităţii financiare şi de gestiune.

21.1.2. Principalele date monografice privind colectarea cheltuielilor de producţie şi desfacere efective

Aplicaţiile demonstrative privind metodologia concretă de colectare a cheltuielilor, calculaţia, controlul şi analiza costurilor de producţie efective sînt grefate pe o întreprindere industrială constructoare de maşini, ca şi planificarea costurilor, care are trei secţii – turnătorie; prelucrări mecanice şi montaj –, în care se fabrică trei produse – „A", „B" şi „C" –, organizate în trei comenzi de fabricaţie şi de calculaţie, produse ce se obţin prin prelucrări în faze succesive ale procesului tehnologic şi care se desfac atît pe piaţa internă, cît şi la export, precum şi prin magazinele proprii de vînzare cu amănuntul, cu toată complexitatea problemelor generate de caracteristicile activităţii unei astfel de întreprinderi.

21.1.3. Desfăşurarea analitică a conturilor de cheltuieli din contabilitatea de gestiune

În aceste condiţii, costurile sintetice ale contabilităţii financiare din clasa a 6-a – „Conturi de cheltuieli", nu au nevoie de desfăşurare analitică, în schimb, conturile sintetice de cheltuieli din contabilitatea de gestiune se desfăşoară analitic după cum urmează:

a) Contul sintetic de gradul I 921 „Cheltuielile activităţii de bază", se desfăşoară pe conturi sintetice de gradul II, corespunzătoare celor trei secţii principale de producţie şi în cadrul acestora se desfăşoară conturi analitice pe cele trei produse, utilizînd „Fişa de postcalcul ...." anexa nr. 61, care, la rîndul ei, se structurează pe articole de calculaţie, prevăzute în anexa 2.2., astfel:

- Contul sintetic de gradul II 9211 „C.A.B. la secţia I „Turnătorie", cu analiticele:

9211.A. „C.A.B., Secţia I, produsul „A";
9211.B. „C.A.B., Secţia I, produsul „B";
9211.C. „C.A.B., Secţia I, produsul „C";

- Contul sintetic de gradul II 9212 „C.A.B. la secția II „Prelucrări mecanice", cu analiticele:
  9212.A. „C.A.B., Secția II, produsul „A"
  9212.B. „C.A.B., Secția II, produsul „B";
  9212.C. „C.A.B., Secția II, produsul „C";
- Contul sintetic de gradul II 9213 „C.A.B. la secția III „Montaj", cu analiticele:
  9213.A. „C.A.B., Secția III, produsul „A";
  9213.B. „C.A.B., Secția III, produsul „B";
  9213.C. „C.A.B., Secția III, produsul „C".

b) Contul sintetic de gradul I 922 „Cheltuielile activităților auxiliare", se desfășoară pe conturi sintetice de gradul II corespunzătoare secțiilor auxiliare ale acestei întreprinderi și, în cadrul acestora, se desfășoară pe conturi analitice pe feluri de activități auxiliare, utilizînd, de asemenea, „Fișa de postcalcul...." anexa nr. 61, iar în cazul secțiilor auxiliare cu activități complexe, este necesar să existe un cont analitic și pentru cheltuielile indirecte ale acestor secții. Pentru reflectarea structurii analitice ale acestor cheltuieli se utilizează „Fișa de cont analitic a cheltuielilor indirecte ...." anexa nr. 68, și anume:

- Contul sintetic de gradul II 9221 „C.A.A. la secția întreținere și reparații", cu următoarele analitice pe comenzi de reparații și, în cadrul acestora, pe articole de calculație, conform anexei nr. 2.2.

9221.01 „C.A.A. – S.I.R. Comanda nr. 1" Reparații curente la utilajele secției principale I „Turnătorie";

9221.02 „C.A.A. – S.I.R. Comanda nr. 2" Reparații capitale la utilajele secției principale II „Prelucrări mecanice";

9221.03 „C.A.A. – S.I.R. Comanda nr. 3 Reparații curente la clădirile secției principale III";

9221.04 „C.A.A. – S.I.R. Comanda nr. 4 Reparații capitale la clădirile secția principală I";

9221.05 „C.A.A. – S.I.R. Comanda nr. 5 Reparații curente la clădirile sectorului administrativ al întreprinderii";

9221.06 „C.A.A. – S.I.R. Comanda nr. 6 Cheltuieli indirecte ale S.I.R.".

- Contul sintetic de gradul II 9222 „C.A.A. – centrala electrică"
- Contul sintetic de gradul II 9223 „C.A.A. – centrala termică"

c) Contul sintetic de gradul I 923 „Cheltuieli indirecte de producție", care se desfășoară pe conturi sintetice de gradul II, corespunzătoare celor trei secții principale de producție și în cadrul cărora se realizează analitice pe grupe și poziții sau articole de cheltuieli indirecte conform anexei 2.4., cu ajutorul „Fișelor de cont pentru cheltuieli indirecte ....", anexa nr. 68, astfel:

- Contul sintetic de gradul II 9231 „C.I.P. – Secția principală I „Turnătorie";
- Contul sintetic de gradul II 9232 „C.I.P. – Secția principală II „Prelucrări mecanice";
- Contul sintetic de gradul II 9233 „C.I.P. – Secția principală III „Montaj".

d) Contul sintetic de gradul I 924 „Cheltuieli generale de administrație", desfășurat analitic conform nomenclatorului anexa nr. 2.5., pe grupe, subgrupe, poziții sau articole de cheltuieli generale de administrație ale unității utilizînd „Fișele de cont pentru cheltuieli indirecte ...." anexa nr. 68.

e) Contul sintetic de gradul I 925 „Cheltuieli de desfacere", detaliat pe conturi sintetice de gradul II corespunzătoare activității de desfacere a produselor și, respectiv, a mărfurilor, cu desfășurare analitică pe grupe, subgrupe, poziții sau articole de cheltuieli de desfacere, conform nomenclatorului din anexa nr. 2.6., utilizînd „Fișa de cont pentru cheltuieli indirecte ....", anexa nr. 68, adaptată la această nomenclatură, adică:

- Contul sintetic de gradul II 9251 „Cheltuieli de desfacere a produselor";
- Contul sintetic de gradul II 9252 „Cheltuieli de desfacere a mărfurilor".

f) Contul sintetic de gradul I 926 „Cheltuieli neîncorporabile în costuri", cu desfășurare pe conturi sintetice de gradul II, corespunzătoare principalelor grupe de cheltuieli neîncorporabile în costuri, cum ar fi:

- 9261 „C.N.I.C. – Cheltuieli financiare";
- 9262 „C.N.I.C. – Cheltuieli excepționale";
- 9263 „C.N.I.C. – Cheltuieli din provizioane".

În cadrul acestor conturi sintetice de gradul II nu este necesară desfășurarea analitică, deoarece ea există în contabilitatea financiară, care satisface cerințele de informare pentru analiza economico – financiară a cheltuielilor respective.

g) Contul sintetic de gradul I 901 „Decontări interne privind cheltuielile", care trebuie detaliat doar pe trei conturi sintetice de gradul II, fără desfășurare analitică și anume:

- 9011 „Decontări interne privind cheltuielile activității de bază";
- 9012 „Decontări interne privind cheltuielile activităților auxiliare",

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

care reflectă în contrapartidă de oglindă producţia auxiliară neterminată la sfîrşitul lunii, asemănător contului 9011;

- 9013 „Decontări interne privind cheltuielile neîncorporabile în costuri", care se soldează lunar.

În cadrul acestor subconturi nu este necesară desfăşurare analitică.

h) Conturile sintetice de gradul I:

902 „Decontări interne privind producţia obţinută",

903 „Decontări interne privind diferenţele de preţ" şi

931 „Costul producţiei obţinută"

se desfăşoară analitic numai la nivelul celor trei produse – „A", „B" şi „C", respectiv: 902.A, 902.B, 902.C; 903.A, 903.B, 903.C şi 931.A, 931.B, 931.C.

21.1.4. Documentele folosite pentru reflectarea cheltuielilor de producţie şi de desfacere efective

Punctul de pornire în reflectarea cheltuielilor de producţie şi de desfacere efective îl constituie documentele de pregătire tehnologică a producţiei, urmate de documentele de lansarea producţiei în fabricaţie, continuate cu documentele din etapa executării şi urmăririi producţiei, a celor din etapa controlului şi predării producţiei terminate la depozit, şi se încheie cu documentele care reflectă cheltuielile de producţie şi de desfacere efective.[37]

a) Din categoria documentelor de pregătire tehnologică a producţiei, fac parte:

- desenele de execuţie sau reţetele de fabricare a produselor;
- nomenclatorul pieselor sau substanţelor necesare la obţinerea produselor;
- lista de consumuri specifice planificate de materii şi materiale, energie, apă, gaze naturale etc.;
- extras de materiale pentru fiecare comandă de fabricaţie;
- plan de operaţii tehnice;
- fişa tehnologică;
- extrase de manoperă etc.

b) Principalele documente privind lansarea producţiei în fabricaţie sînt:

- comanda de fabricaţie;
- programul intern de producţie;
- bonul de lucru.

c) Pentru reflectarea executării şi urmăririi producţiei se folosesc documente ca:

- raportul zilnic de producţie;
- raportul de producţie şi salarizare;
- raportul de schimb.

d) În etapa controlului şi predării producţiei la depozit se utilizează documente specifice operaţiilor economice respective.

- bonul sau nota de predare produse sau nota de transfer, restituire;
- nota de rebut;
- nota de remaniere;
- certificatul de calitate.

e) Documentele de cheltuieli sînt foarte numeroase şi variate, corespunzător marii diversităţi a cheltuielilor de producţie şi de desfacere a produselor. Avînd în vedere această diversitate, ca şi faptul că documentele justificative de cheltuieli sînt, în general, cunoscute din literatura de specialitate şi din practica economică, aceste documente primare, în continuare, vor fi doar menţionate, la momentul şi locul înregistrării în contabilitate a fiecărui gen de cheltuială, fără a fi reproduse în forma lor reală sau naturală.

Totuşi, o cerinţă stringentă privitoare la documentele justificative, în condiţiile unui sistem informaţional integrat ale costurilor, necesară a fi subliniată aici, este aceea că documentele respective trebuie să conţină date informaţionale precise, sintetice şi analitice, referitoare atît la natura sau conţinutul economic al cheltuielilor pe care le reflectă, pe fiecare element de cheltuială primară, cît şi cu privire la destinaţiile economice a cheltuielilor şi pe articole de calculaţie a costurilor.

Cu privire la documentele cumulative sau centralizatoare de cheltuieli sînt de asemenea, necesare unele precizări referitoare la conţinutul, structura, forma, dimensiunile şi numărul acestor documente cuprinse în lucrarea de faţă şi anume:

---

[37] *Opera citată* la nr. 27, pag. 142

• documentele centralizatoare din această lucrare nu vor conține toate elementele primare de cheltuieli care pot să apară în practica economică, fie chiar şi numai în cadrul unei ramuri economice, cum ar fi, de exemplu, industria, ci numai cele mai reprezentative elemente de cheltuieli, desfăşurate pe principalele lor destinaţii economice. Această simplificare urmăreşte reducerea spaţiului de expunere a problemelor şi evitarea supraîncărcării expunerii cu amănunte în defavoarea prezentării şi înţelegerii esenţialului, adică aspectele relativ deosebite ale înregistrării cheltuielilor în contabilitatea de gestiune;

• pentru reducerea numărului de înregistrări contabile, aceste documente se caracterizează printr-o supercentralizare a datelor informaţionale privitoare la mai multe elemente de cheltuieli distribuite pe toate destinaţiile posibile, cumulate doar în două centralizatoare, alcătuite după cel mai general criteriu de clasificare a cheltuielilor şi anume: un centralizator al cheltuielilor cu munca materializată şi cu un centralizator a cheltuielilor cu munca vie. Desigur că în practica economică se întocmesc centralizatoare separate pe fiecare element de cheltuieli primare, fapt pe deplin posibil şi datorită tehnicii moderne de prelucrare a datelor, indiferent de volumul acestora;

• forma documentelor cumulative prezentat aici nu este şablon obligatoriu, ci doar un cadru orientativ, pe baza căruia fiecare unitate economică îşi proiectează propriile modele de documente centralizatoare, în funcţie de particularităţile activităţii acestora, în care trebuie să se prevadă natura, numărul de ordine, data, perioada de cumulare ale documentelor justificative primare. După cum se va vedea în continuare, asemenea detalii lipsesc din documentele supercentralizatoare amintită, deoarece nu este posibilă cuprinderea lor aici;

• dimensiunile documentelor centralizatoare pot fi diferite de la o categorie de cheltuieli la alta şi în funcţie de frecvenţa acestora;

• în fine, numărul documentelor cumulative poate, la fel, să difere de la o unitate economică la alta, de la o perioadă de gestiune la alta şi în funcţie de alte criterii.

• tot din motive de a se evita supraîncărcarea expunerii, în cele două centralizatoare de cheltuieli folosite aici, desfăşurarea analitică s-a limitat la nivelul articolelor de calculaţie sau a unor grupe de cheltuieli din cadrul acestor articole. Dar în cazul real al oricărei unităţi economice, centralizatoarele de cheltuieli trebuie să cuprindă şi detalii la nivelul poziţiilor de cheltuieli din cadrul articolelor de calculaţie sau grupelor de cheltuieli respective.

De exemplu, contul sintetic 923 „Cheltuieli indirecte de producţie", în cadrul conturilor sale sintetice de gradul II la nivelul secţiilor – 9231, 9232, 9233 – şi a conturilor analitice de gradul I corespunzătoare celor două articole de calculaţie din fiecare secţie – 01 şi 02 –, trebuie să cuprindă şi conturile analitice de gradul II, referitoare la poziţiile de cheltuieli de la 1 pînă la 30, prevăzute în nomenclatorul din anexa nr. 2.4., adică: 01.01, 01.02 ... 01.30 sau 02.01, 02.02 ... 02.30 etc.

La fel, în cadrul contului sintetic 924 „Cheltuieli generale de administraţie", trebuie adăugate analiticele de la 01 la 28, prevăzute în nomenclatorul din anexa nr. 2.5., precum şi la contul 925 „Cheltuieli de desfacere" să se ataşeze şi analiticele de la 1 la 4 pentru desfacerea produselor la intern şi de la 1 la 4 pentru desfacerea produselor la export, prevăzute în nomenclatorul din anexa nr. 2.6.

De asemenea, în cazul cheltuielilor de desfacere a mărfurilor, pe lîngă conturile sintetice de gradul II, corespunzătoare unităţilor comerciale operative, se adaugă şi analiticele de la 1 la 35, prevăzute în nomeclatorul din anexa nr.2.6.

21.2. Colectarea cheltuielilor cu munca materializată

Ţinînd seama de precizările de mai sus, în această categorie se cuprind următoarele grupe de cheltuieli:

a) cheltuieli cu materiile prime;

b) cheltuieli cu materialele consumabile, dintre care, în centralizatorul din anexa nr. 69 alăturat, se cuprind numai anumite elemente de cheltuieli primare şi anume:

- cheltuieli cu materialele auxiliare;
- cheltuieli privind combustibilul;
- cheltuieli cu piesele de schimb;

c) cheltuieli cu obiectele de inventar;

d) cheltuieli cu energia şi apa;

e) cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor corporale;

f) cheltuieli cu serviciile de la terţi.

Scanned with OKEN Scanner

Aşadar, pe baza documentelor justificative, ca: bonuri de consum, fişe limită de consum, facturi etc., se presupune că s-au întocmit diferite centralizatoare parţiale de cheltuieli materiale, care, apoi, au fost preluate în centralizatorul general al cheltuielilor materiale de producţie şi de desfacere efectuate în cursul lunii decembrie a.c., din anexa nr. 69 alăturată. Acest supercentralizator, la rîndul lui, stă la baza înregistrării cheltuielilor respective în EVIDENŢA CRONOLOGICĂ, realizată cu ajutorul REGISTRULUI JURNAL DUBLU, după modelul prevăzut în anexa nr. 70, alăturat, care asigură reflectarea cheltuielilor de producţie şi de desfacere simultan în contabilitatea financiară şi în contabilitatea de gestiune, după cum urmează.

Pe aceste centralizatoare se face CONTAREA operaţiilor respective, sub formă de NOTE CONTABILE (N.C.).

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr.69

Unitatea _____

CENTRALIZATORUL
cheltuielilor cu materii prime şi materiale şi alte cheltuieli materiale
pe luna decembrie a.c.

NC. Nr 1

Nr rînd	Destinaţia cheltuielilor		Simbolul conturilor de cheltuieli	elemente primare de cheltuieli									
	Secţia	Produsele, comenzile de producţie şi alte destinaţii analitice		Materii prime	Materiale consumabile				Obiecte de inventar	Energie şi apă	Amortiz. imobiliz. Corporale	Servicii de la terţi	Total general (col. 4+8+9+10+11+12)
					Materiale auxiliare	Combus-ibil	Piese de schimb	Total (col.5+6+7					
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1.	**Valoarea la preţ de facturare**			93.668.000	5.396.466	3.447.322	1.306.770	10.150.558					
2.	**Chelt.de transport-aprovizionare**			1.873.360	107.885	68.918	26.125	202.928					
3.	**Valoarea la cost de aprovizionare**			95.541.360	5.504.351	3.516.240	1.332.895	10.353.486	1.501.323	1.259.200	4.380.051	1.756.158	114.791.578
4.	**A) Secţiile principale de producţie**												
5.	a) Chelt. de producţie directe – total din care		921	95.541.360	-	-	-	-	-	-	-	-	95.541.360
6.	I. Turnătorie	Produsul „A"	9211.A	20.482.620	-	-	-	-	-	-	-	-	20.482.620
7.		Produsul „B"	9211.B	14.307.132	-	-	-	-	-	-	-	-	14.307.132
8.		Produsul „C"	9211.C	9.070.248	-	-	-	-	-	-	-	-	9.070.248
9.	Total Secţia I Turnătorie		9211.	43.860.000	-	-	-	-	-	-	-	-	43.860.000
10.	II. Prelucrări mecanice	Produsul „A"	9212.A	9.021.933	-	-	-	-	-	-	-	-	9.021.933
11.		Produsul „B"	9212.B	5.950.048	-	-	-	-	-	-	-	-	5.950.048
12.		Produsul „C"	9212.C	3.477.779	-	-	-	-	-	-	-	-	3.477.779
13.	Total Secţia II – Prelucrări mecanice		9212	18.449.760	-	-	-	-	-	-	-	-	18.449.760
14.	III. Montaj	Produsul „A"	9213.A	16.064.156	-	-	-	-	-	-	-	-	16.064.156
15.		Produsul „B"	9213.B	10.893.318	-	-	-	-	-	-	-	-	10.893.318
16.		Produsul „C"	9213.C	6.274.126	-	-	-	-	-	-	-	-	6.274.126
17.	Total Secţia III – Montaj		9213	33.231.600	-	-	-	-	-	-	-	-	33.231.600
18.	b) Chelt. de prod.indirecte – total din care:		923		2.511.600	1.218.395	-	3.729.995	868.299	664.362	3.385.643	409.343	9.057.342
19.	I. Turnătorie	Chelt.intreţ.şi funcţ.util.	9231.01	-	514.928	268.764	-	782.692	228.735	58.110	785.862	52.036	1.908.435
20.		Chelt.gener.ale secţiei	9231.02	-	494.735	258.223	-	752.958	219.765	224.160	950.730	132.487	2.280.100
21.	Total Secţia I – Turnătorie		9231	-	1.009.663	526.987	-	1.536.650	448.500	282.270	1.736.592	184.523	4.188.575
22.	II. Prelucr.mec.	Chelt.intreţ.şi funcţ.util.	9232.01	-	502.119	240.812	-	742.931	137.241	83.570	660.102	57.319	1.681.163
23.		Chelt.gener.ale secţiei	9232.02	-	482.428	231.369	-	713.797	131.859	140.650	812.506	77.231	1.876.043
24.	Total Secţia II – Prelucrări mecanice		9232	-	984.547	472.181	-	1.456.728	269.100	224.220	1.472.608	134.550	3.557.206
25.	III. Montaj	Chelt.intreţ.şi funcţ.util.	9233.01	-	263.869	111.805	-	375.674	76.873	76.155	65.033	21.528	615.263
26.		Chelt.gener ale secţiei	9233.02	-	253.521	107.422	-	360.943	73.826	81.717	111.410	68.442	696.338
27.	Total secţia III – Montaj		9233	-	517.390	219.227	-	736.617	150.699	157.872	176.443	89.970	1.311.601
28.	**B) Secţiile auxiliare de prod. – total din care:**		922	-	2.421.900	1.865.760	1.332.895	5.620.555	310.552	538.200	699.660	344.000	7.512.967
29.	I. S.I.R.	Întreţ.şi reparaţii – total	9221	-	2.260.440	699.660	1.064.395	4.024.495	181.252	367.770	583.050	292.602	5.449.169
30.	C_1	„Rep.curente utilaj secţ.princ I"	9221.01	-	376.740	89.700	270.395	736.835	-	35.880	107.840	38.302	918.657

Scanned with OKEN Scanner

29.	T.S.I.R.	total											
30.	C_1	„Rep.curente utilaj sect.princ.I"	9221.01	-	376.740								

(continuare anexa nr.69)

31.	C_2	„Rep.curente utilaj sect.princ.II"	9221.02	-	532.200	89.700	794.000	1.421.900	-	53.820	206.310	57.049	1.739.079
32.	C_3	„Rep.curente utilaj sect.princ.III"	9221.03	-	269.100	62.790	-	331.890	-	107.640	71.760	69.338	580.628
33.	C_4	„Rep.capit.clădiri sect.princ.I"	9221.04	-	358.800	161.460	-	520.260	-	116.610	161.460	79.026	877.356
34.	C_5	„Rep.capit clădiri sect.princ.II"	9221.05	-	538.200	44.850	-	583.050	-	44.850	17.940	18.747	664.587
35.	Total chelt.directe sect.întreț.și repar.			-	2.081.040	448.500	1.064.395	3.593.935	-	358.800	565.110	262.462	4.780.307
36.	C_6	Chelt.indir.sect.întreț.și repar.		-	179.400	251.160	-	430.560	181.252	8.970	17.940	30.140	668.862
37.	II. C.E.	Centrala elec...	9222	-	71.760	627.900	169.100	868.760	84.300	44.850	53.820	32.651	1.084.381
38.	III. C.T.	Centrala termi...	9223	-	89.700	538.200	99.400	727.300	45.000	125.580	62.790	18.747	979.417
39.	**C) Chelt. generale de administrație**		**924**	-	**341.033**	**347.767**	-	**688.800**	**208.104**	**52.358**	**267.838**	**940.325**	**2.157.425**
40.	Chelt. de interes general al întreprind.		924.01	-	249.033	173.884	-	322.917	100.104	-	134.819	500.393	1.058.233
41.	Chelt.ad-tiv-gospodărești ale unității		924.02	-	192.000	173.883	-	365.883	108.000	52.358	133.019	439.932	1.099.192
42.	Chelt.neproductive ale unității		924.03	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
43.	**D) Chelt.de desfacere produse la intern – total**		**925**	-	**229.818**	**84.318**	-	**314.134**	**114.368**	**4.2802**	**26.910**	**62.790**	**522.484**
44.	Chelt.de transp.și manip.a produselor		925.01	-	-	-	-	-	-	-	26.910	32.000	58.910
45.	Chelt.de ambalare a produselor		925.02	-	229.818	84.318	-	314.136	-	-	-	-	314.136
46.	Chelt.de reclamă și publicitate		925.03	-	-	-	-	-	114.368	-	-	30.790	145.158
47.	Alte chelt.de desfacere a produselor		925.04	-	-	-	-	-	-	4.280	-	-	4.280

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr.70

REGISTRUL JURNAL

În contabilitatea financiară								În contabilitatea de gestiune						
Nr. oper	Simbol cont		SUME		Explicaţii			Nr. oper	Simbolul conturilor		SUME			
					Document						Parţiale		Total	
	D	C	Debitare	Creditare	Fel	Nr.	Enunţul operaţiilor economice	N.C	D	C	D	C	D	C
0	1	2	3	4			5	6	7	8	9	10	11	12
1.					A	69	Chelt. materiale	1	%	901	-	-		114.791.578
1.1.	600	%	95.541.360				Consum materii prime		**921**				**95.541.360**	
		300		93.668.000					9211		43.860.000			
		308		1.873.360					9211.A		20.482.620			
1.2.	6011	%	5.504.351				Consum materiale auxiliare		9211.B		14.307.132			
		3011		5.396.466					9211.C		9.070.298			
		308		107.885					9212		18.449.760			
1.3.	6012	%	3.516.240				Consum de combustibil		9212.A		9.021.933			
		3012		3.447.322					9212.B		5.950.048			
		308		68.918					9212.C		3.477.779			
1.4.	6014	%	1.332.895				Consum piese de schimb		9213		33.231.600			
		3014		1.306.770					9213.A		16.064.156			
		308		26.125					9213.B		10.893.318			
1.5.	602	322	1.501.323	1.501.323			Amortizarea obiectelor de inventar		9213.C		6.274.126			
1.6.	605	401	1.259.200	1.259.200			Consum energie şi apă		**922**				**7.512.967**	
1.7.	6811	281	4.380.051	4.380.051			Amortiz. imobilizărilor corporale		9221		5.449.169			
1.8.	%	401		1.756.158			Chelt. cu servicii de la terţi		9221.01		918.657			
	611		520.800				■ întreţinere şi reparaţii		9221.02		1.799.079			
	612		280.158				■ chirii		9221.03		580.628			
	613		406.000				■ prime de asigurare		9221.04		877.356			
	623		320.000				■ reclamă şi publicitate		9221.05		664.587			
	606		230.000				■ poştă şi telecomuinicaţii		9221.06		668.862			
									9222		1.084.381			
									9223		979.417			
									923				**9.057.342**	
									9231		4.188.535			
									9231.01		1.908.435			
									9231.02		2.280.100			
									9232		3.537.206			
									9232.01		1.681.163			
									9232.02		1.876.043			
									9233		1.311.601			
									9233.01		615.263			
									9233.02		696.338			
									924				**2.157.425**	
									924.01		1.058.233			
									924.02		1.099.192			
									925				**522.484**	
							Vezi Cartea Mare în Anexa nr.72		925.01		58.910			
									925.02		314.136			
									925.03		145.158			
									925.04		4.280			
			114.791.578	114.791.578			De reportat						114.791.578	114.791.578

Scanned with OKEN Scanner

21.3. Colectarea cheltuielilor cu munca vie

Principalele grupe de cheltuieli din această categorie sînt:

a) cheltuielile cu salariile;

b) cheltuielile privind contribuția unității la asigurările sociale:

c) cheltuieli privind contribuția unității la fondul de sănătate;

d) cheltuielile privind contribuția unității la fondul de șomaj;

e) alte cheltuieli cu munca vie.

În acest caz, cele mai reprezentative documente justificative (primare) utilizate sînt statele de salarii întocmite pe verigi organizatorice și feluri de activități, care au la bază documentele de pontaj, bonurile de lucru, fișe individuale de salarizare etc. La rîndul lor, statele de salarii parțiale se cumulează în centralizatoare la diferite niveluri ierarhice ale unității, precum și într-un centralizator pe unitate, asemănător celui din anexa nr. 71 alăturat, în care sînt cuprinse și accesoriile la salarii – contribuțiile la asigurările sociale, la fondul de sănătate, la fondul de șomaj etc.

În centralizatorul general al cheltuielilor cu salariile și accesoriile acestora, se realizează gruparea cheltuielilor respective pe destinațiile economice necesare înregistrării lor în contabilitatea de gestiune și în contabilitatea financiară, așa cum se arată în Registrul Jurnal din anexa nr.70/1.

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr.71

CENTRALIZATORUL
CHELTUIELILOR CU SALARIILE ŞI ACCESORIILE ACESTORA
pe luna decembrie a.c.

N.C. nr. 2

Nr. rînd	Destinaţia cheltuielilor		Simbolul conturilor de cheltuieli	Elementele primare de cheltuieli			
	Secţia	Produsele		Salarii	C.A.S. 25 %	Fd. şomaj 5 %	Total chelt. (col.4+5+6)
0	1	2	3	4	5	6	7
1.	**A) SECŢIILE PRINCIPALE DE PRODUCŢIE** (R.2 + R.16)			28.011.105	7.002.776	1.400.555	36.414.436
2.	***a) Chelt. de producţie directe – total***		921	25.800.000	6.450.000	1.290.000	33.540.000
3.	din care:						
4.	I. Turnătorie	Produsul „A"	9211.A	4.725.000	1.181.250	236.250	6.642.500
5.		Produsul „B"	9211.B	3.205.000	801.250	160.250	4.166.500
6.		Produsul „C"	9211.C	1.490.000	485.000	97.000	2.522.000
7.		**Total Secţia I – Turnătorie**	**9211**	**9.870.000**	**2.467.500**	**493.500**	**12.831.000**
8.	II. Prelucrări mecanice	Produsul „A"	9212.A	5.493.000	1.373.250	274.650	7.140.900
9.		Produsul „B"	9212.B	3.622.000	905.500	181.100	4.708.600
10.		Produsul „C"	9212.C	2.115.000	528.750	105.750	2.749.500
11.		**Total Secţia II – Prelucrări mecanice**	**9212**	**11.232.000**	**2.807.500**	**561.500**	**14.599.000**
12.	III. Montaj	Produsul „A"	9213.A	2.360.000	590.000	118.000	3.068.000
13.		Produsul „B"	9213.B	1.491.000	372.750	74.550	1.938.300
14.		Produsul „C"	9213.C	849.000	212.250	42.450	1.103.700
15.		**Total Secţia III – Montaj**	**9213**	**4.700.000**	**1.175.000**	**235.000**	**6.110.000**
16.	***b) Cheltuieli de producţie indirecte – total*** din care:		**923**	**2.211.105**	**552.776**	**110.555**	**2.874.436**
17.	I. Turnătorie	Chelt.cu întreţ. şi funcţ. utilajelor	**9231.01**	**762.015**	**190.254**	**38.051**	**989.320**
18.		Chelt. generale ale secţiei	**9231.02**	**1.068.865**	**267.217**	**53.443**	**1.389.525**
19.		**Total Secţia I – Turnătorie**	**9231**	**1.829.880**	**457.471**	**91.494**	**2.378.845**
20.	II. Prelucrări mecanice	Chelt.cu întreţ. şi funcţ. utilajelor	9232.01	122.858	30.713	6.143	159.714
21.		Chelt. generale ale secţiei	9232.02	191.092	47.773	9.555	248.420
22.		**Total Secţia II – Prelucrări mecanice**	9232	313.950	78.486	15.698	408.134
23.	III. Montaj	Chelt.cu întreţ. şi funcţ. utilajelor	9233.01	10.225	2.556	511	13.292
24.		Chelt. generale ale secţiei	9233.02	57.050	14.263	2.852	74.135
25.		**Total Secţia III – Montaj**	**9233**	**67.275**	**16.819**	**3.363**	**87.457**
26.	**B) SECŢIILE AUXILIARE DE PRODUCŢIE – TOTAL**		922	3.184.350	796.088	159.218	4.139.656
27.	din care:						
28.	I. S:ÎR. Secţia întreţinere şi reparaţii		9221	2.735.850	683.963	136.793	3.556.606
29.	C_1	„Reparaţii curente utilaje secţia principală I"	9221.01	538.200	134.550	26.910	699.660
30.	C_2	„Reparaţii capitale utilaje secţia principală II"	9221.02	717.600	179.400	35.880	932.880
31.	C_3	„Reparaţii curente clădiri secţia principală III"	9221.03	448.500	112.125	22.425	583.050
32.	C_4	„Reparaţii capitale clădiri secţia principală I"	9221.04	179.400	44.850	8.970	233.220
33.	C_5	„Reparaţii curente clădiri administrativ"	9221.05	224.250	56.063	11.213	291.526
34.		Total chelt.directe secţia întreţinere şi reparaţii		**2.107.950**	**526.988**	**105.398**	**2.740.336**
35.	C_6	Chelt. indirecte secţia întreţinere şi reparaţii	9221.06	627.900	156.975	31.395	816.270
36.	II C.E.	Centrala electrică	9222	179.400	44.850	8.970	233.220
37.	III. C.T.	Centrala termică	9223	269.100	67.275	13.455	349.830

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 71 (continuare)

38.	**C) CHELTUIELI GENERALE DE ADMINISTRAŢIE – TOTAL**		**924**	**1.030.220**	**257.555**	**51.511**	**1.339.286**
39.		Chelt. de interes general al întreprinderii	924.01	405.982	101.496	20.299	527.777
40.		Chelt. adminsitrativ-gospodăreşti ale unităţii	924.02	624.238	156.059	31.212	811.509
41.		Cheltuieli neproductive ale unităţii	924.03	-	-	-	-
42.	**D) CHELT. DE DESFACERE PRODUSE LA INTERN**		**925**	**493.358**	**123.336**	**24.668**	**641.354**
43.		Chelt. de transport şi manipulare a produselor	925.01	169.100	42.275	8.455	219.830
44.		Chelt. de ambalare a produselor	925.02	100.000	25.000	5.000	130.000
45.		Chelt. de reclamă şi publicitate	925.03	179.400	44.850	8.970	233.220
46.		Alte chelt. de desfacere a produselor	925.04	44.850	11.211	2.243	58.304
47.		**TOTAL GENERAL (A+B+C+D)**		**32.719.025**	**8.179.355**	**1.635.952**	**42.534.732**

Anexa nr.70/1

REGISTRUL JURNAL – continuare

0	1	2	3	4			5	6	7	8	9	10	11	12
			114.791.578	114.791.578			Report						114,791,578	114,791,578
2.					A	71	Cheltuieli cu munca vie	2	%	901	-	-		42.534.732
2.1..	641	421	32.719.125	32.719.025			Salarii		**921**		.....		**33.540.000**	
2.2.	6451	4311	8.179.755	8.179.755			C.A.S.		**9211**		**12.831.000**			
2.3.	6452	4371	1.635.952	1.635.952			Fond şomaj		9211.A		6.142.500			
									9211.B		4.166.500			
									9110.C		2.522.000			
									9212		**14.599.000**			
									9212.A		7.140.900			
									9212.B		4.708.600			
									9212.C		2.749.500			
									9213		**6.110.000**			
									9213.A		3.068.000			
									9213.B		1.938.300			
									9213.C		1.103.700			
									922		.....		**4.139.656**	
									9221		**3.556.606**			
							Vezi CARTEA MARE		$9221.C_1$		699.660			
							în Anexa nr.72		$9222.C_2$		932.880			
									$9223.C_3$		583.050			
									$9224.C_4$		233.220			
									$9225.C_5$		291.526			
									$9221.C_6$		816.270			
									9222		**233.220**			
									9223		**349.830**			
									923		.....		**2.874.436**	
									9231		**2.378.845**			
									9231.01		989.320			
									9231.02		1.389.525			
									9232		**408.134**			
									9232.01		159.714			
									9232.02		248.420			
									9233		**87.457**			
									9233.01		13.292			
									9233.02		74.165			
									924		.....		**1.339.286**	
									924.01		527.777			
									924.02		811.509			
									925		.....		**641.354**	
									925.01		219.830			
									925.02		130.000			
									925.03		233.200			
									925.04		58.304			
			157.326.310	157.326.310			De reportat						157.326.310	157.326.310

Scanned with OKEN Scanner

EVIDENŢA SISTEMATICĂ a cheltuielilor de producţie şi de desfacere efective, cu ajutorul REGISTRULUI CARTEA-MARE, în practica agenţilor economici, se poate realiza folosind registrele contabile, sintetice şi analitice, prezentate în anexele din capitolul precedent.

Posiblităţile de utilizare a respectivelor formulare de registre contabile sistematice sînt diferite, în sensul că: în activitatea concretă din întreprinderi, trebuie utilizate formularele de registre contabile care şi cîte sînt necesare, la toate secţiile şi alte subunităţi şi pentru toate produsele, lucrările şi serviciile; spre deosebire de această situaţie practică, în aplicaţiile monografice din lucrarea de faţă, pentru înţelegerea demonstraţiilor metodologice de lucru cu aceste formulare, se apreciază că este suficient să se completeze numai cîte un exemplar din fiecare model, pentru cîte o secţie, un produs sau alte obiective. Prin această soluţie se reduce considerabil spaţiul de expunere a problemelor respective, obiectiv avut în vedere şi la alte lucrări, ca de exemplu, la întocmirea centralizatoarelor generale (supercentralizatoarele) de cheltuieli din paginile precedente.

Astfel, „Fişa de evidenţă analitică a cheltuielilor şi de calcul a costurilor efective ale producţiei neterminate şi terminate", proiectată în anexa nr.61, aici se aplică numai în cadrul Secţiei I – Turnătorie şi numai la produsul „A". În rest, pentru toate celelalte conturi sintetice şi analitice de cheltuieli, care intervin în aceste aplicaţii monografice, se folosesc aşa-zisele „T-uri".

La rîndul ei, „Fişa de evidenţă analitică a cheltuielilor şi de calcul a costurilor efective ale producţiei neterminate şi terminate", în forma prezentată în anexa nr.61, concentrează întreaga concepţie metodologică proiectată să asigure atît colectarea cheltuielilor cît şi calculul şi decontarea costurilor efective ale producţiei în orice situaţie cînd se finalizează sau nu producţia lansată în cadrul perioadelor de gestiune sau de postcalcul, precum şi atunci cînd se inventariază sau nu producţia neterminată la sfîrşitul acestor perioade. Dar, în forma sa iniţială, această „Fişă de postcalcul" întîmpină numeroase dificultăţi în aplicarea ei practică. De aceea, pentru a deveni operaţională, „fişa respectivă se scindează în două FIŞE DISTINCTE, cu destinaţii diferite şi anume:

a) „FIŞA DE EVIDENŢĂ ANALITICĂ A CHELTUIELILOR DE PRODUCŢIE EFECTIVE ALE SECŢIEI (fermei, şantierului etc.) PE ANUL ....." destinată colectării cheltuielilor efectuate în cursul lunii (sau altor perioade de postcalcul proiectată în anexa nr.73.

În această fişă de cont analitic, deschisă separat pentru fiecare secţie (fermă, şantier etc.), cheltuielile se preiau direct din „Registrul Jurnal", desfăşurate pe articole de calculaţie a costurilor şi pe produse, lucrări, servicii, realizîndu-se totaluri lunare (sau la alte perioade de postcalcul) şi totaluri cumulate anuale, iar prin centralizarea datelor informaţionale din conturile analitice pe secţii (ferme, şantiere etc.), se obţin totaluri sintetice pe întreprindere.

b) „FIŞA DE CALCUL A COSTULUI EFECTIV AL PRODUSULUI (lucrării, serviciului) ..... PE LUNA ..... ANUL .....", destinată calculării costurilor efective ale produselor, lucrărilor sau serviciilor, proiectată în anexa nr.74. Această fişă de cont analitic se deschide separat pentru fiecare produs (lucrare, serviciu), în care cheltuielile se preiau din anexa 79 „Fişa de evidenţă analitică a cheltuielilor efective", în totaluri lunare (sau la alte perioade de postcalcul), desfăşurate pe secţii (ferme, şantiere etc.), precum şi din „Darea de seamă a abaterilor la cheltuielile de producţie", anexa nr. 89, ca şi din planul cheltuielilor şi costurilor de producţie, anexa nr. 47/a. Prin prelucrarea acestor date informaţionale, după metodologia diferitelor corelaţii dintre principalii indicatori (planificaţi, efectivi şi abateri), ai cheltuielilor şi costurilor, se determină costurile efective ale producţiei neterminate şi terminate, metodologie descrisă la prezentarea anexei nr.61.

De reţinut este faptul că în ambele fişe de cont analitic, anexa nr.73 şi 79, rezultate din scindarea anexei nr.61 s-au produs unele modificări în ierarhia firească a destinaţiilor economice a cheltuielilor de producţie impuse de necesitatea creerii cerinţelor de operaţionalitate menţionate mai sus. Astfel, pornind de la structura naturală în cauză, care coboară de la nivelul întreprinderii la nivelul secţiilor (fermelor, şantierelor etc.), în cadrul cărora se adînceşte la nivelul produselor (lucrărilor, serviciilor) şi de la acest nivel, se detaliază pe articole de calculaţie, în cele două fişe (anexa 73 şi 79), destinaţiile economice respective se structurează după cum urmează:

a) „Fişa de evidenţă analitică a cheltuielilor de producţie efective ....." , anexa nr.73, porneşte de la nivelul fiecărei secţii (fermă, şantier etc.) şi coboară direct la nivelul articolelor de calculaţie a costurilor, urmată de o grupare a cheltuielilor pe produse, fără desfăşurarea pe articole de calculaţie. Necesitatea acestei soluţii este determinată de cerinţele simplificării calculaţiei costurilor efective de producţie cu ajutorul celei de a doua fişe, anexa nr.79. Este vorba de faptul că metodologia amintită, bazată pe un sistem de corelaţii valorice dintre diferiţii indicatori ai cheltuielilor şi costurilor, întîmpină numeroase dificultăţi în aplicare dacă se foloseşte structura cheltuielilor pe articole de calculaţie a costurilor în cadrul fiecărui produs (lucrare,

Scanned with OKEN Scanner

serviciu). Posibilitatea aplicării soluției respective rezidă în eficiența controlului și analizei costurilor bazate pe datele informaționale furnizate de diferitele structuri ale cheltuielilor și costurilor de producție.

Din acest punct de vedere, se pare că eficiența controlului și analizei conturilor este maximă în faza delimitării cheltuielilor după natura sau conținutul lor economic – pe elemente primare de cheltuieli, așa cum rezultă din contabilitatea financiară a agenților economici. Urmează, apoi, controlul și analiza costurilor după destinația economică a cheltuielilor, pe baza datelor furnizate de contabilitatea de gestiune, care se desfășoară în trei faze: la nivelul secțiilor (fermelor, șantierelor etc.) , și în cadrul acestora pe articole de calculație, folosind datele informaționale din „Fișa de evidență analitică a cheltuielilor .....", anexa nr. 73, după care urmează controlul și analiza costurilor unitare și totale pe produse (lucrări, servicii), fără desfășurarea pe articole de calculație.

Renunțarea la desfășurarea pe articole de calculație a costurilor în cadrul fiecărui produs (lucrare, servicii) se justifică prin lipsa sau scăderea eficienței controlului și analizei costurilor, datorită faptului că, prin prelucrarea datelor informaționale cu ajutorul „Fișei de calcul a costului efectiv .....", anexa nr. 79, folosind sistemul de corelații dintre diferiți indicatori valorici al costurilor se pierde originea și responsabilitatea pentru abaterile constatate, ceea ce conduc la inutilitatea acestei desfășurări analitice. În aceste condiții, forțarea notei pentru cuprinderea în corelațiile din fișa de calcul a costurilor efective și a articolelor de calculație în cadrul fiecărui produs, constituie o cheltuială de muncă fără utilitate practică.

b) La rîndul ei, structura „Fișei de calcul a costului efectiv", anexa nr. 79, pune pe prim plan produsul care cumulează cheltuielile efectuate în toate secțiile (fermele, șantierele) prin care trece fiecare produs, cu toți indicatorii de calcul a costurilor efective. Deci, o inversare a locului secțiilor și produselor în structura acestei fișe, secțiile trecînd în componența produsului, așa cum se poate vedea în modelul fișei utilizat în demonstrațiile prezente.

După cum s-a mai spus „Fișa de calcul a costului efectiv ....." Anexa nr. 79, în aplicațiile monografice de față, s-a folosit numai pentru produsul „A" și numai în cadrul secției I Turnători. Aceste aplicații confirmă în totalitate concepția metodologică propusă în această lucrare, privitoare la calculul costului efectiv al fiecărui produs, în orice situație.

De asemenea, în aceeași fișă a produsului „A", în cadrul celorlalte două secții – II Prelucrări mecanice și III Montaj – unde nu s-a aplicat noua metodologie de calcul a costurilor de producție efective, se confirmă și observațiile critice anterioare, potrivit cărora, dacă producția finită se decontează la costuri planificate, se dereglează toți ceilalți indicatori ai costurilor, devenind neomogeni din punct de vedere al naturii valorilor și chiar a mărimii și structurii acestora.

În aceste condiții evidența sistematică a cheltuielilor efectuate în luna curentă se realizează cu ajutorul mai multor modele de REGISTRU CARTEA-MARE, așa cum se arată în continuare, în anexele 72 și 73.

Anexa nr.72

REGISTRUL CARTEA-MARE

În contabilitatea financiară **Anexa nr. 72/1**

D	600	C
1.1. 95.541.360		

D	606	C
1.8. 230.000		

D	6011	C
1.2. 5.504.251		

D	641	C
2.1. 32.719.025		

D	6012	C
1.3. 3.516.240		

D	6451	C
2.2. 8.179.755		

D	6014	C
1.4. 1.332.895		

D	6452	C
2.3. 1.635.952		

D	602	C
1.5 1.501.323		

D		C

Scanned with OKEN Scanner

D	605	C
1.6 1.259.200		

D	C

D	6811	C
1.7 4.380.051		

D	C

D	611	C
1.8 520.000		

D	C

D	612	C
1.8 280.158		

D	C

D	613	C
1.8 406.000		

D	C

D	623	C
1.8 320.000		

D	C

Scanned with OKEN Scanner

REGISTRUL CARTEA-MARE

901

D		C	
		1)	114.791.578
		2)	42.534.732
			157.326.310

921

D		C	
1)	95.541.360		
2)	33.540.000		
5)	22.019.917		
Cost sectie	151.101.277		
6) C.G.A.	4.928.378		
Cost uzină	156.029.655		
7) C.D.	1.296.655		
Cost complet	157.326.310		

(Analitic în Anexa nr.73)

922

D		C	
1)	7.512.967	4)	11.652.623
2)	4.139.656		
Total c.d.	11.652.623		

9221

D		C	
1)	5.449.169	4.1.)	9.005.775
2)	3.556.616		
Total c.d.	9.005.775		

9221.C$_2$

D		C	
1)	1.739.079	4.1.)	3.177.543
2)	932.880		
Total C.d.	2.671.959		
3) Chelt.indir.	505.584		
Total	3.177.543		

9221.C$_3$

D		C	
1)	580.628	4.1.)	1.479.661
2)	583.050		
Total C.d.	1.163.678		
3) Chelt.indir.	315.9938		
Total	1.479.661		

9221.C$_4$

D		C	
1)	877.356	4.1)	1.236.969
2)	233.220		
Total c.d.	1.110.576		
3) Chelt.indir.	126.393		
Total	1.236.969		

9221.C$_5$

D		C	
1)	664,587	4.1)	1.114.105
2)	291.526		
Total c.d.	956.113		
3) Chelt.indir.	157.992		
Total	1.114.105		

9221.C$_6$

D		C	
1)	668.862	4.1)	1.485.132
2)	816.270		
Total c.d.	1.485.132		

9222

D		C	
1)	1.084.381	4.2.)	1.317.601
2)	233.220		
Total	1.317.601		

9223

D		C	
1)	979.417	4.3.)	1.329.247
2)	349.830		
Total	1.329.247		

Scanned with OKEN Scanner

D	9221.C1	C
1) 918.657		4.1.) 1.997.497
2) 699.660		
Total c.d. 1.618.317		
3) Chelt.indir. 379.180		
Total 1.997.497		

D	923	C
1) 9.057.342		5) 22.019.917
2) 2.874.436		
4.1.) 7.891.670		
4.2.) 1.033.194		
4.3.) 1.103.275		
Total 22.019.917		

D	9231	C
1) 4.188.535		5) 10.543.823
2) 2.378.845		
4.1.) 1.997.497		
4.1.) 1.236.969		
4.2.) 368.788		
4.3.) 373.189		
Total 10.543.823		

D	9233.02	C
1) 696.338		5) 2.911.752
2) 74.165		
4.1.) 1.479.661		
4.2.) 329.276		
4.3.) 332.312		
Total 2.911.752		

D	9231.01	C
1) 1.908.435		5) 4.895.252
2) 989.320		
4.1.) 1.997.497		
Total 4.895.252		

D	924	C
1) 2.157.425		6) 4.928.378
2) 1.339.286		
4.1.) 1.114.105		
4.2.) 158.052		
4.3.) 159.510		
Total 4.928.378		

D	9231.02	C
1) 2.280.100		5) 5.648.571
2) 1.389.525		
4.1.) 1.236.969		
4.2.) 368.788		
4.3.) 373.189		
Total 5.648.571		

D	924.01	C
1) 1.058.233		6) 1.586.010
2) 527.777		
Total 1.586.010		

D	9232	C
1) 3.567.206		5) 7.935.787
2) 408.136		
4.1.) 3.177.543		
4.2.) 395.130		
4.3.) 397.774		
Total 7.935.787		

D	924.02	C
1) 1.099.192		6) 3.372.368
2) 811.509		
4.1.) 1.114.105		
4.2.) 158.052		
4.3.) 159.510		
Total 3.342.368		

D	9232.01	C
1) 1.681.163		5) 5.018.420
2) 159.714		
4.1.) 3.177.543		
Total 5.018.420		

D	925	C
1) 522.484		7) 1.296.655
2) 641.354		
4.2.) 66.355		
4.3.) 66.462		
Total 1.296.655		

Scanned with OKEN Scanner

D	9232.02	C
1) 1.876.043	5) 2.917.367	
2) 248.420		
4.1.) 395.130		
4.3.) 397.774		
Total 2.917.367		

D	9233	C
1) 1.311.601	5) 3.540.307	
2) 87.457		
4.1.) 1.479.661		
4.2.) 329.276		
4.3.) 332.312		
Total 3.540.307		

D	9233.01	C
1) 615.263	5) 628.555	
2) 12.292		
Total 628.555		

D	925.01	C
1) 58.910	7) 278.740	
2) 219.830		
Total 248.740		

D	925.02	C
1) 314.136	7) 444.136	
2) 130.000		
Total 444.139		

D	925.03	C
1) 145.158	7) 378.378	
2) 233.220		
Total 378.378		

D	925.04	C
1) 4.280	7) 194.901	
2) 58.304		
4.2.) 65.855		
4.3.) 66.462		
Total 194.901		

Scanned with OKEN Scanner

ÎNTREPRINDEREA .....
Secţia (ferma, şantierul etc.) I – TURNĂTORIE

Anexa nr.73

FIŞA DE EVIDENŢĂ ANALITICĂ A CHELTUIELILOR DE PRODUCŢIE EFECTIVE ALE SECŢIEI (fermei, şantierului etc.) pe anul .....

Anexa nr.73/1

Simbol CONT 9211

Nr. rînd	Date generale: Document Fel	Nr	Da-ta	Explicaţii	Cheltuieli efective pe articole de calculaţie a costurilor de producţie: Chelt.cu materii şi materiale directe	Chelt.cu salarii şi accesorii directe	Chelt.cu întreţ. şi funcţion.. utilaj	Chelt. generale ale secţiei (fermei, şant. etc.)	Cost de secţie (fermă, şant.etc.) (col. 2+3+4+5)	Chelt. generale de adm-ţie ale unităţii	Cost de între-prindere (col.6 + 7)	Chelt. de desfa-cere	Cost total complet comercial (col.8 + 9)	din care la produsul: A	B	C
0	1				2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1	NC	1	XII	Materii şi materiale directe	43.860.000	-	-	-	43.860.000	-	43.860.000	-	43.860.000	20.482.620	14.307.132	9.070.248
2	NC	2	XII	Salarii şi accesorii directe	-	12.831.000	-	-	12.831.000	-	12.831.000	-	12.831.000	6.142.500	4.166.500	2.522.000
3	NC	5	XII	Chelt. cu întreţ.şi funcţ utilaj	-	-	4.895.252	-	4.895.252	-	4.895.252	-	4.895.252	2.343.564	1.589.545	962.143
4	NC	5	XII	Chelt. generale ale secţiei	-	-	-	5.648.571	5.648.571	-	5.648.571	-	5.648.571	2.704.228	1.834.153	1.110.190
5	NC	6	XII	Chelt. generale de adm-ţie	-	-	-	-	-	1.885.387	1.885.387	-	1.885.387	902.579	612.226	370.582
6	NC	7	XII	Chelt. de desfacere	-	-	-	-	-	-	-	574.188	574.188	270.607	186.989	116.592
7				Total luna curentă	43.860.000	12.831.000	4.895.252	5.648.571	67.234.823	1.885.387	69.120.210	574.188	69.964.398	32.846.098	22.696.545	14.151.755
8				Total cumulat anual												

Anexa nr.73/2

Secţia (ferma, şantierul etc.) II – PRELUCRĂRI MECANICE

Simbol CONT 9212

Nr. rînd	Date generale: Document Fel	Nr	Da-ta	Explicaţii	Cheltuieli efective pe articole de calculaţie a costurilor de producţie: Chelt.cu materii şi materiale directe	Chelt.cu salarii şi accesorii directe	Chelt.cu întreţ. şi funcţion.. utilaj	Chelt. generale ale secţiei (fermei,şantier etc.)	Cost de secţie (fermă, şant.etc.) (col.2+3+4+5)	Chelt. generale de adm-ţie ale unităţii	Cost de întreprin-dere (col.6 + 7)	Chelt. de desfa-cere	Cost total complet comercial (col.8 + 9)	din care la produsul: A	B	C
0	1				2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1	NC	1	XII	Materii şi materiale directe	18.449.760	-	-	-	18.449.760	-	18.449.760	-	18.449.760	9.021.933	5.950.048	3.477.779
2	NC	2	XII	Salarii şi accesorii directe	-	14.599.000	-	-	14.599.000	-	14.599.000	-	14.599.000	7.140.900	4.708.600	2.749.500

Scanned with OKEN Scanner

(continuare anexa nr. 73/2)

3	NC	5	XII	Chelt. cu întreț.şi funcț utilaj	-	-	5.018.420	-	5.018.420	-	5.018.420	-	5.018.420	2.454.361	1.618.797	945.262
4	NC	5	XII	Chelt. generale ale secției	-	-	-	2.917.367	2.917.367	-	2.917.367	-	2.917.367	1.427.152	940.858	549.357
5	NC	6	XII	Chelt. generale de adm-ție	-	-	-	-	-	2.145.177	2.145.177	-	2.145.177	1.049.284	691.882	404.011
6	NC	7	XII	Chelt. de desfacere	-	-	-	-	-	-	-	358.282	358.282	175.227	115.553	67.502
7				Total luna curentă	18.449.760	14.599.000	5.018.420	2.917.367	40.984.547	2.145.177	43.129.724	358.282	43.488.006	21.268.857	14.025.738	8.193.411
8				Total cumulat anual												

Anexa nr.73/3

Secția (ferma, şantierul etc.) III – MONTAJ

Simbol CONT 9213

Nr.	Date generale				Cheltuieli efective pe articole de calculație a costurilor de producție									din care la produsul:		
r î	Document			Explicații	Chelt.cu materii şi materiale directe	Chelt.cu salarii şi accesorii directe	Chelt.cu întreț şi funcțion. utilaj	Chelt. generale ale secției (fermei, şant. etc.)	Cost de secție (fermă, şant etc.)	Chelt. generale de adm-ție ale unității	Cost de întreprin-dere (col.6 + 7)	Chelt. de desfa-cere	Cost total complet comercial (col.8 + 9)	A	B	C
n d	Fel	N r	Data													
0	1				2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1	NC	1	XII	Materii şi materiale directe	33.231.600	-	-	-	33.231.600	-	33.231.600	-	33.231.600	16.064.156	10.893.318	6.274.126
2	NC	2	XII	Salarii şi accesorii directe	-	6.110.000	-	-	6.110.000	-	6.110.000	-	6.110.000	3.068.000	1.938.300	1.103.700
3	NC	5	XII	Chelt. cu întreț şi funcț utilaj	-	-	628.555	-	628.555	-	628.555	-	628.555	315.790	199.297	113.468
4	NC	5	XII	Chelt. generale ale secției	-	-	-	2.911.752	2.911.752	-	2.911.752	-	2.911.752	1.462.009	923.724	526.019
5	NC	6	XII	Chelt. generale de adm-ție	-	-	-	-	-	897.814	897.814	-	897.814	450.822	284.814	162.178
6	NC	7	XII	Chelt. de desfacere	-	-	-	-	-	-	-	363.685	363.685	177.448	118.289	67.948
7				Total luna curentă	33.231.600	6.110.000	628.555	2.911.752	42.881.907	897.814	43.779.721	363.685	44.143.406	21.538.225	14.357.742	8.247.439
				Total cumulat anual												

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr.73/4

CONT SINTETIC „CHELTUIELILE ACTIVITĂȚII DE BAZĂ”

Simbol CONT 921

Nr. rînd	Date generale	Cheltuieli efective pe articole de calculație a costurilor de producție									din care la produsul:		
	Explicații	Chelt.cu materii și mat.directe	Chelt.cu salarii și accesorii directe	Chelt. cu întreț.și funcț. utilaj	Chelt.gen. ale secției (fermei, santier etc.)	Cost de secție (fermă, șantier etc.)	Chelt.gen. de adm-ție ale unității	Cost de întreprind. (col.6 + 7)	Chelt.de desfacere	Cost total complet comercial (col.8+ 9)	A	B	C
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1	Total chelt. Secția I	43.860.000	12.831.000	4.895.252	5.648.571	67.234.823	1.885.387	69.120.210	574.188	69.694.398	32.846.098	22.696.545	14.151.755
2	Total chelt. Secția II	18.449.760	14.599.000	5.018.420	2.917.367	40.984.547	2.145.177	43.129.724	358.282	43.488.006	21.268.857	14.025.738	8.193.411
3	Total chelt. Secția III	33.231.600	6.110.000	628.555	2.911.752	42.881.957	987.814	43.779.721	364.185	44.143.906	21.538.225	14.357.742	8.247.939
4	Total luna curentă	95.541.360	33.540.000	10.542.227	11.477.690	151.101.277	4.928.378	156.029.655	1.296.655	157.326.310	75.653.180	51.080.025	30.593.105
5	Total cumulat anual												

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 22

CALCULAȚIA COSTURILOR EFECTIVE DE PRODUCȚIE

Calculația costurilor efective ale producției este un proces complex care se desfășoară în mai multe etape și faze succesive, cunoscute deja din capitolele precedente și anume:

a) calculul și decontarea costurilor efective ale producției auxiliare;

b) repartizarea, pe purtătorii de cheltuieli și de costuri, a cheltuielilor de producție și de circulație indirecte;

c) stabilirea producției neterminate în curs de execuție;

d) calculul și decontarea costurilor efective ale producției terminate sau finite.

22.1. Calculul și decontarea costurilor efective ale producției auxiliare

Principalele faze ale acestei etape cuprinde următoarele lucrări succesive:

a) repartizarea, pe purtători de cheltuieli și de costuri, a cheltuielilor indirecte ale secțiilor auxiliare cu producție complexă;

b) calculul și decontarea costurilor efective ale livrărilor și prestațiilor reciproce dintre secțiile auxiliare de producție;

c) calculația și decontarea costurilor efective ale producției auxiliare livrate către secțiile principale de producție și alte sectoare, ferme, șantiere etc. ale întreprinderii.

22.1.1. Repartizarea, pe purtătorii de cheltuieli și de costuri, a cheltuielilor indirecte ale secției auxiliare de întreținere și reparații

Criteriul de repartizare a acestor cheltuieli indirecte îl constituie salariile directe și accesoriile acestora identificate pe comenzi în cadrul secției de întreținere și reparații, așa cum se arată în tabelul din anexa nr.74.

N.C. nr.3 — ***Anexa nr.74***

Nr. de co-man -dă	Denumirea comenzilor	Baza de repartizare – salarii directe și accesorii	Chelt. indirecte de repartizat	Coeficient de repartizare $\left(\frac{total\ col.3}{total\ col.2} = K\right)$	Chelt. indirecte repartizate pe comenzi (col.2 x K)
0	1	2	3	4	5
C_1	„Reparații curente la utilaje secția principală I"	699.660			379.180
C_2	„Reparații capitale utilaj secția principală II"	932.880			505.584
C_3	„Reparații curente clădiri secția principală III"	583.050			315.983
C_4	„Reparații capitale clădiri secția principală I"	233.220			126.393
C_5	„Reparații curente clădiri adm-tive"	291.526			157.992
C_6	Chelt.indirecte secția întreț.și repar.	-	1.485.132		1.485.132
	TOTAL	2.740.336		0,54195	

$$K = \frac{1.485.132}{2.740.336} = 0,54195$$

Pe baza datelor din acest tabel se înregistrează repartizarea cheltuielilor indirecte ale secției de întreținere și repartizare pe cele cinci comenzi de reparații, dar numai în contabilitatea de gestiune și numai în conturile analitice ale contului sintetic de gradul II 9221 „Cheltuielile activităților auxiliare din secția întreținere și reparații", în registrul Jurnal anexa nr.70/2, alăturată și în Cartea Mare analitică corespunzătoare.

REGISTRUL JURNAL – continuare

Anexa nr.70/2

0	1	2	3	4			5	6	7	8	9	10	11	12
			157.326.310	157.326.310			Report						157.326.310	157.326.310
3					A	72	Repartiz. chelt. indirecte secția auxil. întreținere și reparații	3		9221.C_6		1.485.132		
									9221.C_1		379.180			
									9221.C_2		505.584			
									9221.C_3		315.983			
									9221.C_4		126.393			
									9221.C_5		157.992			
4					A	74	Decontarea cheltuielilor sectiilor auxiliare	4	%	922				11.652.623
							■ Secția întreț. și reparații	4.1	.....	9221	.....	9.005.775		
									9231.01	9221.C_1	1.997.497	1.997.497		
									9232.01	9221.C_2	3.177.543	3.177.543		
									9233.02	9221.C_3	1.479.661	1.479.661		
									9231.02	9221.C_4	1.236.969	1.236.969		
									924.02	9221.C_5	1.114.105	1.114.105		
									923	.....	.....	.....	7.891.670	
									924	.....	.....	.....	1.114.105	
							■ Centrala electrică	4.2	.....	9222	.....	1.317.101		
									9231.02		368.788			
									9232.02		395.130			
									9233.02		329.276			
									923		.....		1.093.194	
									924.02		.....		158.052	
									925.04		.....		66.355	
							■ Centrala termică	4.3	.....	9223		1.329.247		
									9231.02		373.189			
									9232.02		397.774			
									9233.02		332.312			
									923		.....		1.103.275	
									924.02		.....		159.510	
									925.04		.....		66.462	
			157.326.310	157.326.310			De reportat:						168.978.933	168.978.933
							(Înregistrat în Cartea Mare anexa nr.72)							

Scanned with OKEN Scanner

22.1.2. Calculul şi decontarea costurilor efective ale livrărilor şi prestaţiilor reciproce dintre secţiile auxiliare de producţie

Avînd în vedere faptul că în capitolul 13 din această lucrare s-a prezentat pe larg întreaga metodologie privind costurile producţiei auxiliare, cu toate procedeele şi variantele posibile, în cazul de faţă s-a aplicat principiul particular potrivit căruia dacă livrările şi prestaţiile reciproce dintre secţiile auxiliare au valori relativ mici şi care se compensează aproximativ între ele, se renunţă la faza decontărilor reciproce, întrucît cheltuielile secţiilor auxiliare ajung oricum la destinaţiile lor finale, indiferent de reţeaua prin care ele se vehiculează.

22.1.3. Calculaţia şi decontarea costurilor efective ale livrărilor şi prestaţiilor secţiilor auxiliare către secţiile principale de producţie şi alte sectoare (ferme, şantiere etc.) ale întreprinderii

Şi în acest caz se va opera cu unii indicatori aproximaţi fără demonstrarea metodologiilor de calcul, care este cunoscută din acelaşi capitol precedent, aşa cum se arată în situaţia din anexa nr. 75, de mai jos:

Anexa nr.75

N.C. nr.4

Simbol conturi		Explicaţii	Sume
D	C		- în lei -
0	1	2	3
	9221	**Secţia auxiliară de întreţinere şi reparaţii – Total**	**9.005.775**
		din care:	
9231.01	9221.C_1	„Reparaţii curente la utilaj secţia principală I"	1.997.497
9232.01	9221.C_2	„Reparaţii capitale la utilaj secţia principală II"	3.177.543
9233.02	9221.C_3	„Reparaţii curente la clădiri secţia principală III"	1.479.661
9231.02	9221.C_4	„Reparaţii capitale la clădiri secţia principală I"	1.236.969
924.02	9221.C_5	„Reparaţii curente la clădiri sectorul administrativ"	1.114.105
	9222	**Centrala electrică – Total**	**1.317.601**
		din care: la	
9231.02		Secţia principală I – Turnătorie	368.788
9232.02		Secţia principală II – Prelucrări mecanice	395.130
9233.02		Secţia principală III – Montaj	329.276
923		**TOTAL secţii principale de producţie**	**1.093.194**
924.02		**Sectorul administrativ al unităţii**	**158.052**
925.04		**Sectorul de desfacere**	**66.355**
	9223	**Centrala termică – Total**	**1.329.247**
		din care:	
9231.02		Secţia principală I – Turnătorie	373.189
9232.02		Secţia principală II – Prelucrări mecanice	397.774
9233.02		Secţia principală III – Montaj	332.312
923		**Total secţii principale de producţie**	**1.103.275**
924.02		**Sectorul administrativ al unităţii**	**159.510**
925.04		**Sectorul de desfacere**	**66.462**
	922	**TOTAL GENERAL SECŢII AUXILIARE (9221+9222+9223)**	**11.652.623**

(Înregistrat în Registrul Jurnal anexa nr.70/2)

22.2. Repartizarea cheltuielilor indirecte ale secţiilor principale de producţie (fermelor, şantierelor etc.)

Cheltuielile indirecte ale producţiei de bază se repartizează pe purtătorii de cheltuieli şi de costuri din cadrul fiecărei secţii principale de producţie (fermă, şantier etc.) după criteriul „salarii directe şi accesorii" cu ajutorul procedeului suplimentării prin coeficienţi diferenţiaţi, în anexa nr.76.

Scanned with OKEN Scanner

N.C. nr.5

Nr. crt.	Explicaţii	Secţia			TOTAL (col.2+3+4)
		I	II	III	
0	1	2	3	4	5
I.	**Cheltuieli de repaartizat – Total**	**10.543.823**	**7.935.787**	**3.540.307**	**22.019.917**
	din care				
1.	Chelt. cu întreţ.şi funcţ. utilajelor	4.895.252	5.018.420	628.555	10.542.227
2.	Chelt. generale ale secţiei (fermei, şantierului etc.)	5.648.571	2.917.367	2.911.752	11.477.690
II.	**Criterii de repartizare – Total**	**12.831.000**	**14.599.000**	**6.110.000**	**33.540.000**
	din care:				
1.	la produsul „A"	6.142.500	7.140.900	3.068.000	16.351.400
2.	la produsul „B"	4.166.500	4.708.600	1.938.300	10.813.400
3.	la produsul „C"	2.522.000	2.749.500	1.103.700	6.375.200
III.	**Coeficienţii de repartizare – Total**	**0,8217**	**0,5436**	**0,5794**	**0,6565**
1.	Pentru chelt. cu întreţ. şi funcţ. utilaj (I_1 : II)	0,3815	0,3438	0,1028	0,3143
2.	Pentru chelt. generale ale secţiei (fermei, şantierului etc.) (I_2 : II)	0,4402	0,1998	0,4766	0,3422
IV.	**Cheltuieli repartizate – total**	**10.543.823**	**7.935.787**	**3.540.307**	**22.019.917**
	din cae:				
1.	Chelt. cu întreţ. şi funcţ. utilaj	**4.895.252**	**5.018.420**	**628.555**	**10.542.227**
	■ la produsul A ($R.II_1$ x $R.III_1$)	2.343.564	2.454.361	315.790	5.113.715
	■ la produsul B ($R.II_2$ x $R.III_1$)	1.589.545	1.618.797	199.297	3.407.639
	■ la produsul C ($R.II_3$ x $R.III_1$)	962.143	945.262	113.418	2.020.875
2.	Chelt. generale ale secţiei (etc.)	**5.648.571**	**2.917.367**	**2.921.752**	**11.477.690**
	■ la produsul A ($R.II_1$ x $R.III_2$)	2.704.228	1.427.152	1.412.009	5.593.389
	■ la produsul B ($R.II_2$ x $R.III_2$)	1.834.153	940.858	923.724	3.698.735
	■ la produsul C ($R.II_3$ x $R.III_2$)	1.110.190	549.357	526.019	2.185.566

(Înregistrat în Registrul Jurnal, anexa nr.70/3)

Scanned with OKEN Scanner

REGISTRUL JURNAL – continuare

Anexa nr.70/3

0	1	2	3	4			5	6	7	8	9	10	11	12
			157.326.310	157.326.310			Report						168.978.433	168.978.933
3					A	75	Repartiz. chelt. indirecte ale producţiei de bază	5	921	923			22.019.917	22.019.917
									9211	9231	10.543.823	10.543.82		
									9211.01	9231.01	4.895.252	3		
									9211.01 A		2.343.564	4.895.252		
									9211.01 B		1.589.545			
									9211.01 C		962.143			
									9211.02	9231.02	5.648.571			
									9211.02 A		2.704.228	5.648.571		
									9211.02 B		1.834.153			
									9211.02 C		1.110.190			
									9212	9232	7.935.787			
									9212.01	9232.01	5.018.420	7.935.787		
									9212.01 A		2.454.361	5.018.420		
									9212.01 B		1.618.797			
									9212.01 C		945.262			
									9212.02	9232.02	2.917.367			
									9212.02 A		1.427.152	2.917.367		
									9212.02 B		940.858			
									9212.02 C		549.357			
									9213	9233	3.540.307			
									9213.01	9233.01	628.5555	3.540.307		
									9213.01 A		315.790	628.555		
									9213.01 B		199.297			
									9213.01 C		113.468			
									9213.02	9233.02	2.911.752			
									9213.02 A		1.412.009	2.911.752		
									9213.02 B		923.724			
									9213.02 C		526.019			
			157.326.310	157.326.310			De reportat						190.998.850	190.998.850
							(Înregistrat în Cartea Mare anexa nr.72)							

Scanned with OKEN Scanner

22.3. Repartizarea cheltuielilor generale de administrație ale întreprinderii

Criteriul de repartizare a cheltuielilor generale de administrație al unității îl constituie tot salariile directe și accesoriile acestora, așa cum se arată în anexa nr. 77, de mai jos.

Anexa nr.77

N.C. nr.6

Nr. crt.	Secțiile (fermele, șantierele etc.)	Pro-du-sele	Chelt. generale de admi-nistrație de repartizat	Baza de repartizare: salarii direecte și accesorii	Ccoeficient de repartiz. K (col.3:4)	Chelt. generale repartizate pe secții și pe produse (col.4x5)	Obs.
0	1	2	3	4	5	6	7
I	Turnătorie	**Total**		**12.831.000**		**1.885.387**	
		A		6.142.500		902.579	
		B		4.166.500		612.226	
		C		2.522.000		370.582	
II	Prelucrări mecanice	**Total**		**14.599.000**		**2.145.177**	
		A		7.140.900		1.049.284	
		B		4.708.600		691.882	
		C		2.749.500		404.011	
III	Montaj	**Total**		**6.110.000**		**897.814**	
		A		3.068.000		450.822	
		B		1.938.300		284.814	
		C		1.103.700		162.178	
IV	Total general (I+II+III)			**33.540.000**		**4.928.378**	
		A		16.351.400		2.402.685	
		B		10.813.400		1.588.922	
		C		6.375.2000		936.771	
V.	Chelt.gener.ale unității		**4.928.378**	-		**4.928.378**	
VI.	Coefic. De repartiz. K				0.14694		

$$K = \frac{4.928.378}{33.540.000} = 0,14694$$ **(Înregistrat în Registrul Jurnal Anexa nr.70/4)**

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr.70/4

REGISTRUL JURNAL – continuare

0	1	2	3	4			5	6	7	8	9	10	11	12
			157.326.310	157.326.310			Report						190.998.850	190.998.850
6					A	76	Repartizarea cheltuielilor generale de administrație ale unității (Înregistrat în Cartea Mare anexa nr.72)	6	**921** **9211** 9211 A 9211 B 9211 C **9212** 9212 A 9212 B 9212 C **9213** 9213 A 9213 B 9213 C	924	 **1.885.387** 902.579 612.226 370.582 **2.145.177** 1.049.284 691.882 404.011 **897.814** 450.822 284.814 162.178		**4.928.378**	**4.928.378**
7					A	77	Repartizarea cheltuielilor de desfacere a produselor (Înregistrat în Cartea Mare anexa nr.72)	7	**921** **9211** 9211 A 9211 B 9211 C **9212** 9212 A 9212 B 9212 C **9213** 9213 A 9213 B 9213 C	**925**	 **574.188** 270.607 186.989 116.592 **358,282** 175,227 115,553 67,502 **364,185** 177,448 118,289 68,448		**1.296.655**	**1.296.655**
			157.326.310	157.326.310			De reportat						197.223.883	197.223.883

Scanned with OKEN Scanner

22.4. Repartizarea cheltuielilor de desfacere a produselor

Cheltuielile de desfacere se repartizează pe produse în funcție de costul de producție al acestora (costul de uzină sau de întreprindere), așa cum se exemplifică în anexa nr.78, de mai jos.

Anexa nr.78

N.C. nr. 7

Nr. crt.	Secțiile (fermele, șantierele etc.)	Produ-sele	Cheltuieli de desfacere de repartizat	Baza de repartizare cost de uzină sau de întreprindere	Ccoeficient de repartizare K (col.3:4)	Cheltuieli de desfacere repartizate (col.4 x K)	Obs.
0	1	2	3	4	5	6	7
I	Turnătorie	**Total**		**69.120.210**		**574.188**	
		A		32.575.491		270.607	
		B		22.509.556		186.989	
		C		14.075.163		116.992	
II	Prelucrări mecanice	**Total**		**43.129.724**		**358.282**	
		A		21.093.630		175.227	
		B		13.910.185		115.553	
		C		8.125.909		67.502	
III	Montaj	**Total**		**43.779.721**		**364.185**	
		A		21.360.777		177.448	
		B		14.239.453		118.289	
		C		8.179.491		68.448	
IV	Total general (I+II+III)		**1.296.155**	**156.029.655**	**0,0083071**	**1.296.655**	
		A		75.029.898		623.282	
		B		50.659.194		420.831	
		C		30.340.563		252.542	

$K = \frac{1.296.155}{156.029.655} = 0,0083$ (Înregistrat în Registrul Jurnal Anexa nr.70/4)

22.5. Calculația și decontarea costurilor efective ale producției de bază

În această etapă se execută următoarele lucrări succesive:

a) stabilirea producției în curs de execuție sau neterminată;

b) calculul și decontarea costurilor efective ale producției finite sau terminate.

22.5.1. Stabilirea producției în curs de execuție sau neterminată

Conținutul producției în curs de execuție sau neterminată se concretizează sub două forme principale:

a) acea producție care, la sfîrșitul perioadelor de postcalcul, se află în curs de prelucrare pe locurile de muncă sau mașini, în secțiile sau atelierele de producție (în ferme, șantiere etc.);

b) produsele sau lucrările pentru care s-au executat toate operațiile tehnologice necesare, dar care nu au fost recepționate și predate la depozit sau la beneficiar.

Necesitatea stabilirii producției în curs de execuție sau neterminată este determinată de faptul că în toate etapele anterioare ale procesului complex de formare sau calculație a costurilor (în colectarea cheltuielilor efective, decontarea producției auxiliare, repartizarea diferitelor cheltuieli indirecte) etc. nu s-a făcut distincție între producția aflată în curs de execuție sau neterminată și producția terminată sau finită, iar pentru determinarea costurilor efective ale producției finite se impune, la modul categoric, ca cheltuielile aferente acestei producții (finite), care urmează să fie decontate la fiecare perioadă de postcalcul, să se separe de cheltuielile aferente producției aflate în curs de execuție sau neterminată, care rămîne în stoc sub această formă, urmînd să fie terminată în perioadele viitoare de gestiune.

Scanned with OKEN Scanner

Importanța stabilirii producției neterminate este deosebită și, deci, trebuie realizată cu maximă rigurozitate, deoarece influențează situația unor indicatori esențiale ai activității economico-financiare ai unității. De pildă, o valoare a producției neterminate mai mică decît cea reală mărește în mod artificial costurile producției terminate și micșorează rentabilitatea acestora, denaturînd profitul unității, cu multe consecințe nefavorabile pentru unitate. În caz contrar, dacă valoarea producției neterminate este mai mare decît cea reală, apare fenomenul invers de micșorare a costurilor producției terminate și creșterea fictivă a profitului realizat, pentru care se plătește un plus de impozit nedatorat și se fac repartizări necuvenite de profit pe anumite destinații. Toate aceste aspecte negative derutează activitatea decizională de perspectivă a unității.

Așa se explică faptul că întreaga și îndelungata istorie a formării sau calculației costurilor este străbătută de un șir lung și amplu de preocupări pentru rezolvarea cît mai corectă a problemei stabilirii producției neterminate și decontării judicioase a producției terminate. Acest fapt este dovedit, între altele și prin numeroasele și diferitele metode de evaluare a producției neterminate consemnate și repetate în anumite lucrări de specialitate.[38]

Dificultățile existente în legătură cu stabilirea producției neterminate s-au agravat după data de 1.01.1994, cînd, practic,
s-a renunțat la calcularea costurilor de producție sau se efectuează în condiții total necorespunzătoare, ca urmare a scindării contabilității agenților economici în contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune, despre care s-a mai vorbit în capitolele precedente.

Fără teama de a greși, se poate afirma că, în ultimii ani, numeroase unități economice românești au intrat sau sînt gata să intre în faliment, datorită existenței și manifestării unor dificultăți de genul celor menționate mai sus.

Toate sau și aceste aspecte negative justifică cu prisosință analiza și reconsiderarea critică a întregului patrimoniu teoretic și practic al costurilor, care se încearcă a se realiza în lucrarea de față.

Metodele de stabilire a producției neterminate sînt cele tradiționale cunoscute: metoda contabilă și metoda inventarierii.

• ***Metoda contabilă*** constă în determinarea cheltuielilor care formează valoarea producției în curs de execuție sau neterminată pe baza datelor informaționale furnizate de contabilitatea de gestiune, prin următorul calcul: din totalul cheltuielilor de producție efective înregistrate în debitul contului 921 „Cheltuielile activității de bază" (sold inițial plus cheltuieli colectate în cursul lunii sau a altor perioade de postcalcul) se scad cheltuielile efective aferente producției terminate în cursul lunii (produse finite, semifabricate din producția proprie, produse reziduale), iar restul reprezintă cheltuielile efective aferente producției neterminate existente în stoc la sfîrșitul lunii sau a altor perioade de postcalcul.

Această metodă prezintă un inconvenient paradoxal, concretizat în faptul că cheltuielile efective aferente producției neterminate se stabilesc în funcție de cheltuielile efective aferente producției terminate care au fost determinate în prealabil și invers: costurile efective ale producției terminate depind de costurile efective ale producției neterminate stabilite tot în prealabil.

Pentru ieșirea din acest impas, pe parcursul timpului, s-au folosit diferite soluții convenționale, una mai compromițătoare decît cealaltă, ale căror consecință au generat neajunsuri despre care s-a mai vorbit în această lucrare. Asemenea soluții constau, fie în evaluarea producției terminate fie a celei neterminate la alte costuri decît cele efective, cum ar fi: costurile antecalculate, costurile efective din perioada precedentă sau combinații ale acestora, precum și prețul de vînzare al producției terminate etc.

Din păcate, în toate aceste variante, deficiențele de fond au rămas nesoluționate și ele se perpetuează în continuare.

O situație cu totul deosebită, care trebuie subliniată apăsat, o reprezintă evaluarea producției finite obținute din producție proprie la prețuri de vînzare, datorită lipsei costurilor planificat curente. Această evaluare influențează negativ controlul costurilor prin intermediul diferențelor de preț (abaterilor), care nu se stabilesc, cum ar fi normal, între costurile efective și costurile planificate, ci între costurile efective și prețurile de vînzare a produselor, respectiv tarifele lucrărilor și serviciilor. Aceste diferențe conțin, pe lîngă diferențele dintre cele două costuri (efective și planificate) și profitul planificat al producătorului, adăugat la costurile planificate în procesul formării prețurilor și tarifelor. Ca urmare, se creează impresia falsă că întreprinderea lucrează eficient, deoarece, chiar dacă a depășit costurile planificate, pînă la depășirea prețului de vînzare mai este timp și spațiu de manevră în luarea deciziilor de control, privind eliminarea cauzelor

[38] *Opera citată* la nr. 28, pag. 656.

Scanned with OKEN Scanner

generatoare de abateri. În consecință, se impune cu stringență eliminarea acestui sistem de evaluare înșelătoare a producției finite.

• ***Metoda inventarierii*** constă în stabilirea faptică, prin inventarierea cantitativă a producției neterminate existentă în stoc la fiecare loc de muncă, la sfîrșitul perioadelor de postcalcul, și evaluarea acesteia, ideal ar fi, la costuri de producție efective curente. Dar, în lipsa costurilor efective, se folosesc și alte costuri, așa cum s-a arătat mai sus: costuri antecalculate, costuri efective din perioadele precedente sau combinații ale acestora, cu toate inconvenientele ce le însoțesc.

Indiferent de aspectele negative care o însoțesc, inventarierea producției neterminate este necesară nu numai în vederea determinării costurilor efective ale producției neterminate și terminate, ci și pentru controlul gestionar asupra producției neterminate.

22.5.2. Calculul și decontarea costurilor efective ale producției terminate și a diferențelor dintre aceste costuri și costurile planificate corespunzătoare

22.5.2.1. Calculul și decontarea costurilor efective ale producției terminate

Această categorie de lucrări din domeniul costurilor se execută în *modalități diferite*, în funcție de faptul dacă există sau nu producție neterminată la sfîrșitul lunii sau a altor perioade de postcalcul.

A) *În cazul în care, la sfîrșitul perioadelor de postcalcul,* ***nu există*** *producție neterminată*

În acest caz, nu apar nici un fel de dificultăți metodologice, deoarece toate cheltuielile de producție, directe și indirecte, efectuate și colectate sau repartizate în conturile sintetice, cu analiticele lor, 921 „Cheltuielile activității de bază" și 922 „Cheltuielile activităților auxiliare", se referă numai la producția terminată. Deci, nu se mai pune problema separării acestor cheltuieli pentru producția terminată, ci se trece direct la determinarea costurilor unitare și totale ale produselor, lucrărilor și servicii terminate, cu ajutorul procedeelor cerute de particularitățile producției din fiecare unitate și subunitate productivă – procedeele: diviziunii simple, valorii rămase, coeficienților de echivalență etc. sau combinații ale acestora.

B) *În cazul în care, la sfîrșitul perioadelor de postcalcul,* ***există*** *producție neterminată*

Problema principală care trebuie rezolvată cît mai corect în această situație o constituie delimitarea între producția terminată și neterminată a cheltuielilor de producție, directe și indirecte, colectate sau repartizate și reflectate în debitul contului sintetic 921 „Cheltuielile activității de bază" cu analiticele sale. Despre dificultățile rezolvării acestei probleme s-a vorbit în mai multe „reprize" din cuprinsul lucrării de față. Acum și aici se încearcă punerea în practică a soluției preconizate și materializată cu ajutorul „Fișei de calcul a costului efectiv al produsului „A" pe luna decembrie a.c.", Simbol cont 9211.A, anexa nr.79, alăturată.

Deocamdată, această soluție s-a aplicat complet numai la un singur produs („A") și numai la o singură secție (I – turnătorie), la care au existat datele informaționale necesare aplicației respective, cum ar fi: producția neterminată la începutul și sfîrșitul lunii, date privitoare la indicatorii „Alte debitări" și „Alte creditări", și, în mod deosebit și obligatoriu, au existat date privind determinarea, urmărirea și evidența operativă a abaterilor cheltuielilor de producție efective față de cheltuielile planificate. De reținut că fără îndeplinirea acestei ultime condiții nu este posibilă aplicarea soluției concepută și prezentată aici.

Desigur că despre toate celelalte probleme privitoare la abateri se va relata pe larg într-un capitol distinct următor.

În aceste condiții, calculul și decontarea costurilor efective ale celor trei produse (A, B și C) s-a efectuat în modalități diferite, și anume:

A) Pentru produsul „A" calculul și decontarea costurilor efective ale producției s-a realizat după cum urmează:

a) în cadrul secției I – Turnătorie, s-a aplicat integral metodologia concepută și expusă în această lucrare, din care a rezultat un cost efectiv complet și corect, așa cum este normal, atît la producția terminată, cît și al producției neterminate.

Mai mult, costurile efective ale producției neterminate stabilite prin ambele metode – metoda contabilă și metoda inventarierii – coincid sau chiar sînt identice, ceea ce dă un plus de siguranță privind veridicitatea costurilor efective ale producției terminate (finite).

Desigur că metoda inventarierii producției neterminate întîmpină unele dificultăți în aplicare, deoarece pe lîngă constatarea existenței fizice, mai trebuie stabilit și stadiul sau gradul de finisare (prelucrare) în care se găsește această producție, precum și reconsiderarea costurilor efective folosite în evaluarea ei, corespunzătoare stadiului respectiv.

Scanned with OKEN Scanner

În această situație, pînă la terminarea întregului lot, serie sau comandă de produse, este preferată stabilirea producției neterminate prin metoda contabilă, care este mai simplă şi mai uşor de aplicat decît metoda inventarierii şi cu acelaşi rezultat.

b) în cadrul secției II – Prelucrări mecanice şi III – Montaj, unde nu există date informaționale privitoare la abateri, delimitarea cheltuielilor între producție terminată şi neterminată s-a realizat în funcție de costurile planificate ale producției terminate, astfel că, la acelaşi produs „A", producția obținută s-a decontat la costuri mixte (planificate şi efective), iar prin efectul corelațiilor valorice de calcul, producția neterminată rămasă în stoc se evaluează şi ea la costuri mixte. Din această cauză, au apărut unele anomalii, ca de exemplu: la secția III – Montaj, contul 9211.A are sold creditor de 378.435, iar pe totalul celor trei secții, costul produsului „A" stabilit în anexa nr. 79, nu este omogen.

B) Pentru celelalte două produse „B" şi „C", unde nu există producție neterminată şi alți indicatori de calcul, producția terminată se decontează la costuri efective.

Scanned with OKEN Scanner

UNITATEA .....
PRODUSUL (lucrarea, serviciul) „A”

FIŞA DE CALCUL A COSTULUI EFECTIVAL PRODUSULUI „A” SIMBOL CONT 9211.A PE LUNA DECEMBRIE A.C.

Anexa nr .79

Nr rîn-du-lui	Data Anul	Data luna	Gru pari	INDICATORII DE CALCUL A COSTULUI EFECTIV Felul		Natura	CHELTUIELI EFECTUATE ÎN SECŢIA: I Ct.9211.A Val.lei	Q	II Ct.9212.A Val.lei	Q	III Ct.92123.A Val.lei	Q	TOTAL (I+II+III) Val.lei	Q
0				1		2	3		4		5		6	
1			D	1	Chelt.pentru producţia neterminată iniţială	Efective	111.825	2		2		2		2
2			E			Abateri (- nefavorabile, + favorabile)	-7.634		68.160		92.300		272.285	
3			B			Planificate (r.1 ∓ r.2)	119.459							
4			I	2	Chelt. efectuate în luna curentă	Efective	32.846.098	44	21.218.857	44	21.538.225	44	75.653.180	44
5			T			Abateri (- nefavorabile. + favorabile)	-2.105.100		-		-		-	
6						Planificate (r.4 ∓ r.5)	34.951.198		-		-		-	
7				3	Plusuri de producţie neterminată şi alte debitări	Efective (r.9 + r.8)	37.278		-		-		-	
8						Abateri (+ nefavorabile, - favorabile)**	-2.512		-		-		-	
9						Planificate*	39.790		-		-		-	
10				I	TOTAL chelt. de producţie iniţiale + efecuate luna curentă	Efective (r.1 + r.4 + r.7)	32.995.201	46		46		46		46
11						Abateri (r.2 + r.5 + r.8)	-2.115.246		21.337.017		21.630.525		75.925.416	
12						Planificate (r.3 + r.6 + r.9)	35.119.447				-		-	
13			K		Coeficient de repartizare a abaterilor (r.11 : r.12)		-0,060245		-		-		-	
14			C	1	Producţie rebutată, lipsuri şi alte creditări	Efective (r.16 ± r.15)	718.913		-					
15			R			Abateri (+ nefavorabile, - favorabile) r.16 x K	-46.087		-					
16			E			Planificate*	765.000		-					
17			D	2	Cheltuieli aferente producţiei neterminate în luna curentă	Efective (r.21 ± r.19)	31.564.279	45		45		45		45
18			I			Cost unitar efectiv (r.17 : Q)	701.428							
19			T			Abateri (+ nefavorabile, - favorabile) r.21 K	-2.023.496							
20						COST UNITAR PLANIFICAT *	746.795		447.603		489.088		1.683.086	
21						Planificate (r.20 x Q)	33.587.775		20.142.135		22.008.960		75.738.870	
22				I	Total chelt. de prod. decontate în luna curentă	Efective (r.14 + r.17)	32.283.192	45		45		45		45
23						Abateri (+ nefavor., - favorab.) r.15 +19	-2.069.583		20.142.135		22.008.960		74.434.287	
24						Planificate (r.22 ± r.23) r.16 + 21	34.352.775							
25			S	II	Chelt.aferente prod. neterminate la sfîrşitul lunii curente	Efective (r.10 – r.22)	712.009	1		1		1		1
26			O			Abateri (r.11-r.23)(-nefavor.,+ favorab.)	45.663		1.194.872		378.435		1.304.583	
27			L			Planificate (r.25 ∓ r.26 sau r.12 – r.24)	757.672							
28			D	1	Total chelt.efectuate cumulate de la înep. an sau de la lans.prod.	Efective (r.28 l.preced. + r.10 l.curentă)	32.995.201							
29			V			Abateri (r.29 l.preced. + r.11 l.curentă)	-2.115.246		21.337.017		21.630.525		75.925.465	
30			A			Planificate (r.30 l.preced. + r.12 l.curentă)	35.110.447							
31			L	2	Total chelt. decont. cumulate de la început an sau de la lans.prod.	Efective (r.31 l.preced. + r.22 l.curentă)	32.283.192							
32			.			Abateri (r.32 l.preced. + r.23 l.curentă)	-2.069.583		21.142.135		22.108.960		74.434.287	
33			C			Planificate (r.33 l.preced. + r.24 l.curentă)	34.352.775							
34			U	II	Total chelt.aferente prod.terminate cumulate de la început an sau de la lans.prod.	Efective (r.34 l.preced. + r 17 l.curentă)	31.564.279							
35			M.			Abateri (r.35 l.preced. + r.19 l.curentă)	-2.023.96		21.142.135		22.008.960		75.738.870	
36			A			Planificate (r.36 l.preced. + r 21 l.curentă)	33.587.775							
37			N.											

* Costul unitar planificat se preia din plan.cost produs şi se înmulţeşte cu cantitatea de producţie

** Abaterile se stabilesc prin înmulţirea cheltuielilor planificate cu K din luna precedentă

*** Cantităţile de producţie (Q) se referă la toţi indicatorii de calcul.

Scanned with OKEN Scanner

Desigur că pe total producţie, terminată şi neterminată, pentru cele trei produse care au trecut prin cele trei secţii, situaţia devine din nou neomogenă din punct de vedere valoric, datorită diferitelor costuri la care s-a evaluat, aspecte ce se evidenţiază în anexa nr.80.

Anexa nr.80

Operaţii economice privind obţinerea şi decontarea producţiei finite din producţia proprie, a diferenţelor de preţ aferente şi alte debitări şi creditări

8. Produse finite obţinute, în cursul lunii, din producţie proprie, evaluate la costuri planificate: *N.C. nr . 8*

• produsul „A"	45 buc	x	1.683.086 lei =	75.738.890 lei
• produsul „B"	34 buc	x	1.477.413 lei =	50.232.042 lei
• produsul „C"	24 buc	x	1.276.826 lei =	30.643.864 lei
	Total			156.614.736 lei

9. Înregistrarea stocului iniţial de producţie neterminată: *N.C. nr. 9*

	S.I.	S.II	S.III	Total
• produsul „A"	111.825	68.160	92.300	272.285
• produsul „B"	-	-	-	-
• produsul „C"	-	-	-	-
Total	111.825	68.160	92.300	272.285

10. Operaţiune din categoria „Alte debitări": *N.C. nr. 10*

• produsul „A"	37.278	-	-	37.278

11. Operaţiuni din categoria „Alte creditări" *N.C. nr.11*

• produsul „A"	718.913	-	-	718.913

12. Decontarea cheltuielilor efective aferente producţiei terminate în cursul lunii curente: *N.C. nr.12*

• produsul „A"	31.564.279	20.142.135	22.008.960	73.715.374 lei
• produsul „B"	22.696.545	14.025.738	14.357.742	51.080.025 lei
• produsul „C"	14.151.755	8.193.417	8.247.439	30.592.605 lei
Total	68.412.579	42.361.284	44.614.141	155.388.004 lei

13. Stabilirea şi înregistrarea diferenţelor dintre costurile efective şi cele planificate aferente producţiei finite în luna curentă *N.C. nr.13*

Produsele şi secţiile	Cheltuielile planificate	Chelt.efective (sau preliminate)	Diferenţe de preţ (col.1 – 2)
Produsul A Secţia I	33.587.775	31.564.279	-2.023.496
A Secţia II	20.142.135	20.142.135	-
A Secţia III	22.008.960	22.008.960	-
Total produsul „A"	75.738.870	73.715.374	-2.023.496
Produsul B Secţia I	22.698.604	22.696.545	-2.059
B Secţia II	13.573.276	14.025.738	+452.462
B Secţia III	13.960.162	14.357.742	+397.580
Total produsul „B"	50.232.042	51.080.025	+847.983
Produsul C Secţia I	14.157.288	14.151.755	-5.533
C Secţia II	8.463.696	8.193.411	-270.285
C Secţia III	8.022.840	8.247.439	+224.599
Total produsul „C"	30.643.824	30.592.605	-51.219
Total general produsul A	75.738.870	73.715.374	-2.023.496
B	50.232.042	51.080.025	+847.983
C	30.643.824	30.592.605	-51.219
Total general (A+B+C)	156.614.736	155.388.004	-1.226.732

Scanned with OKEN Scanner

14. Stocarea producţiei neterminate existente la sfîrşitul lunii, la costuri efective de 1.528.956 lei (sold D. Ct. 921).

15. Închiderea contului 931 „Costul producţiei obţinute" şi 903 „Decontări interne privind diferenţele de preţ" pentru producţia obţinută în cursul lunii curente:

		Cost plan.	±	Dif.preţ	=	Cost efectiv
• produsul A (SD.ct.931A–SD.ct.903A)	=	75.738.890	–	2.023.496	=	73.715.374 lei
• produsul B (SD.ct.931B–SD.ct.903B)	=	50.232.042	+	847.983	=	51.080.025 lei
• produsul C (SD.ct.931C–SD.ct.903C)	=	30.643.824	–	51.219	=	30.592.605 lei
Total (SD.ct.931 ± SD.ct.903)	=	156.614.756	–	1.226.732	=	155.388.004 lei

În urma acestor operaţii economico-contabile, contul 921 „Cheltuielile producţiei de bază, cu analiticele sale, din contabilitatea de gestiune, reflectă, prin soldul său debitor, stocul de producţie neterminată existente la sfîrşitul lunii (sau a altor perioade de postcalcul). Concomitent, în contabilitatea financiară, soldul debitor al contului 331 „Produse în curs de execuţie", reflectă aceeaşi producţie neterminată stocată, la sfîrşitul perioadelor de postcalcul, care se destochează la începutul perioadei viitoare de postcalcul.

Aşadar, după cum s-a precizat anterior, contul 933 „Costul producţiei în curs de execuţie" rămîne fără obiect, deoarece producţia neterminată se reflectă prin soldul debitor al contului 921 „Cheltuielile activităţii de bază" şi prin creditul contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile". Astfel, ultimele două conturi (921 şi 901) nu se mai închid şi, respectiv, nu se mai redeschid lunar, ceea ce constituie o simplificare importantă a înregistrărilor contabile din contabilitatea de gestiune, îndeosebi în plan analitic.

Scanned with OKEN Scanner

REGISTRUL JURNAL – continuare

0	1	2	3	4			5	6	7	8	9	10	11	12
			157.326.310	157.326.310			Report						197.223.883	197.223.883
8	345 345A 345B 345C	711	156.614.736 75.738.870 50.232.042 30.643.824	156.614.736	A	80	Produse finite obţinute şi depozitate	8	**931** 931 A 931 B 931 C	**902** 902.A 902.B 902.C	 75.738.870 50.232.042 30.643.824	 75.738.870 50.232.042 30.643.824	**156.614.736**	**156.614.736**
9					A	80	Înregistrarea stocului iniţial de producţid neterminată (care trebuia reflectată la începutul perioadei de postcalcul)	9	**921** 9211 A 9212.A 9213 A	**901**	 111.825 68.160 92.300		**272.285**	**272.285**
10					A	80	„Alte debitări (efectuate pe parcursul perioadei de postcalcul)	10	**921** 9211.A	**901**	 37.278		37.278	37.278
11					A	80	„Alte creditări" (efectuate pe parcursul perioadei de postcalcul)	11	**901**	**921**		718.915	718.913	718.913
12					A	80	Decontarea cheltuielilor efective aferente producţiei terminate în cursul perioadei de posstcalcul	12	**902** 902.A 902.B 902.C	**921** 9211.A 9211.B 9211.C **9211** 9212.A 9212..B 9212.C **9212** 9213.A 9213.B 9213.C **9213**	 73.715.374 51.080.025 30.592.605 	 31.564.279 22.696.545 14.151.755 **68.412.579** 20.142.135 14.025.738 8.193.411 **42.361.284** 22.008.960 14.357.742 8.247.439 **44.614.141**	155.338.004	155.388.004
			313.941.046	313.941.046			De reportat:						510.255.099	510.255.099

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr. 70/6

REGISTRUL JURNAL – continuare

0	1	2	3	4			5	6	7	8	9	10	11	12
			313.841.046	313.841.046			Report						510.255.099	510.255.099
13	**348** 348.A 348.B 348.C	**711**	1.226.732 2.023.496 847.983 51.219	1.226.732 2.023.496 847.983 51.219	A	80	Diferența dintre costurile efective și cele planificate aferente producției finite obținute în luna curentă	13	**903** 903 A 903 B 903 C	**902** 902.A 902.B 902.C	 2.023.496 847.983 51.219	 2.023.496 847.983 51.219	1.226.732	1.226.732
14	331	711	1.528.956	1.528.956	A	80	Stocarea producției neterminate existente la sfîrșitul lunii, la costuri efective	14	-	-	-	-	-	-
15	-				A	80	închiderea cont 931 și 903 pentru producția obținută în cursul lunii curente	15	901	% **931** 931.A 931.B 931.C **903** 903.A 903.B 903.C		 75.738.890 50.232.042 30.643.824 2.023.496 847.983 51.219	155.388.004	156.614.754 1.226.732
			313.143.270	313.143.270			Total Jurnal						664.616.371	664.616.371

Scanned with OKEN Scanner

D	921	C
Report	157.326.310	11) 718.913
9)	272.285	12) 155.388.004
10)	37.278	Total 156.106.917
Total	157.635.873	
S.f.	1.528.956	

D	9211	C
Report	69.694.398	11) 718.913
9)	111.825	12) 68.412.579
10)	37.278	Total 69.131.492
Total	69.843.501	
S.f.	712.009	

D	9211.A	C
Report	32.846.098	11) 718.913
9)	111.825	12) 32.514.279
10)	37.278	Total 32.283.192
Total	32.995.201	
S.f.	712.009	

D	9211.B	C
Report	22.696.545	12) 22.696.545

D	9211.C	C
Report	14.151.755	12) 14.151.755

D	9212	C
Report	43.488.006	12) 42.361.284
9)	68.160	
Total	43.556.166	
S.f.	1.194.882	

D	9212.A	C
Report	21.268.857	12) 20.142.135
9)	68.160	
Total	21.337.017	
S.f.	1.194.882	

D	9212.B	C
Report	14.025.738	12) 14.025.738

D	9212.C	C
Report	8.193.411	12) 8.193.411

D	9213	C
Report	44.143.406	12) 44.614.101
9)	92.300	
Total	44.235.706	
		S.f. 378.435

D	9213.A	C
Report	21.538.225	12) 22.008.960
9)	92.300	
Total	21.630.525	
		S.f. 378.435

D	9213.B	C
Report	14.357.742	12) 14.357.742

D	9213.C	C
Report	8.247.939	12) 8.247.439

D	931	C
8)	156.614.736	15) 156.614.736

D	931.A	C
8)	75.738.890	15) 75.738.890

D	931.B	C
8)	50.232.042	15) 50.232.042

D	901	C
11)	718.913	Report 157.326.310
		9) 272.285
		10) 37.278
		Total 157.635.873

D	902	C
12)	155.388.004	8) 156.614.736
		13) 1.226.732
		Total 155.388.004

D	902.A	C
12)	73.715.374	8) 75.738.870
		13) 2.023.496
		Total 73.715.374

Scanned with OKEN Scanner

CARTEA-MARE ÎN CONTABILITATEA DE GESTIUNE -

continuare **Anexa nr.72/2**

D	931.C	C
8) 30.642.864	15) 50.232.042	

D	902.B	C
12) 51.080.025	8) 50.232.042	
	13) 847.983	
	Total 51.080.025	

D	903	C
13) 1.226.732	15) 1.226.732	

D	902.C	C
12) 30.592.605	8) 30.643.824	
	13) 51.219	
	Total 30.592.605	

D	903.A	C
13) 2.023.496	15) 2.023.496	

D	903.B	C
13) 847.983	15) 847.983	

D	903.C	C
13) 51.219	15) 51.219	

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Partea a – VII-a

CONTROLUL ŞI ANALIZA COSTURILOR

Capitolul 23

CONŢINUTUL ŞI ROLUL, FORMELE ŞI METODELE, ETAPELE, FAZELE ŞI OBIECTIVELE CONTROLULUI ŞI ANALIZEI COSTURILOR

23.1. Conţinutul şi rolul controlului şi analizei costurilor

Controlul activităţii economico-financiare, în care se include şi controlul costurilor, este un atribut de bază al conducerii întreprinderii şi al verigilor ei tehnico-productive şi funcţionale, prin care se verifică, permanent şi periodic, modul de desfăşurare a programului de activitate stabilit, condiţiile folosirii mijloacelor de producţie şi a forţei de muncă şi îndeplinirea sarcinilor prevăzute în planul unităţii.

Conţinutul principal al *controlului economico-financiar* se concretizează în următoarele: determinarea abaterilor de la tehnologia stabilită, de la disciplina financiară şi de program, de la norme, standarde, ordine, legi etc.; cuantificarea şi localizarea abaterilor şi limitarea consecinţelor negative ale acestora; stabilirea tendinţelor de restrîngere sau de dezvoltare în viitor a fenomenelor controlate etc.

Rolul controlului economico-financiar constă în semnalarea deficienţelor apărute pe parcursul desfăşurării activităţilor şi luarea măsurilor corespunzătoare pentru corectarea lor în cel mai scurt timp posibil.

În acest scop, funcţia de control, ca şi celelalte funcţii ale conducerii, *se bazează pe analiza* activităţii economico-financiare a întreprinderii.

La rîndul ei, „...analiza economică în procesul conducerii îndeplineşte funcţia de diagnoză şi reglare a activităţii întreprinderii”[39]

“Realizarea cerinţelor diagnozei şi reglării activităţii generează o legătură organică între analiza economică, funcţiile unităţii economice şi atribuţiile conducerii” [40], în sensul că, ...activităţile ce constituie conţinutul fiecărei funcţiuni a întreprinderii reprezintă şi obiectul exercitării tuturor funcţiilor conducerii, şi anume: de previzionare, organizare, coordonare, comandă şi control. În acelaşi timp realizarea cerinţelor oricărei funcţii (atribut) ale conducerii necesită efectuarea unei analize a stării şi posibilităţilor de îmbunătăţire, în concordanţă cu obiectivele. Aceasta înseamnă, de fapt, că analiza este indispensabilă oricărui act de conducere, că reprezintă o fază esenţială în procesul decizional[41].

Elementul care realizează această legătură organică între analiza economică, funcţiile unităţii economice şi funcţiile (atributele) conducerii, este informaţia economică. Astfel, funcţia de control presupune: culegerea de informaţii primare privind îndeplinirea programului; analiza informaţiilor primare; transmiterea către organele de decizie a informaţiilor referitoare la cauzele şi locul abaterilor de la programul stabilit; luarea deciziilor de reglare; transmiterea deciziei de reglare de la conducere către executanţi pentru aplicare, tot prin intermediul informaţiilor; aplicarea deciziei şi reglarea activităţii, după care se încheie ciclul de control.

Ca parte integrantă a sistemului informaţional economic al întreprinderilor productive, subsistemul informaţional al costurilor are un rol deosebit de important în controlul şi analiza consumului de muncă vie şi materializată necesar pentru obţinerea şi desfacerea producţiei.

---

[39] Al. Gheorghiu, D. Mărgulescu, M. Cristea şi alţii, - *Analiza activităţii economice a întreprinderilor industriale*. Editura ştiinţifică, Bucureşti, 1978, pag. 10.

[40] A. Iordache - *Calculaţia şi evidenţa costurilor în industria materialelor de construcţii*. În Revista de contabilitate nr. 10/1978, pag. 5.

[41] *Idem* pag. 6

Eficienţa *controlului şi analizei costurilor* este maximă atunci cînd se înfăptuiesc cît mai aproape de momentul în care şi locul unde se nasc cheltuielile şi costurile producţiei, adică atunci cînd controlul şi analiza costurilor se realizează operativ. Totodată, eficienţa controlului şi analizei costurilor creşte în funcţie de modul cum se conjugă sau se integrează controlul şi analiza operativă cu analiza şi controlul periodic, precum şi atunci cînd se combină controlul şi analiza activităţii prezente şi trecute cu analiza şi controlul previzional, prin care se determină evoluţia viitoare a costurilor.

Realizarea acestor condiţii de eficienţă ale controlului şi analizei costurilor depinde de modul cum este organizat subsistemul informaţional al costurilor. La rîndul ei, această organizare este influenţată, în foarte mare măsură, de metodele şi procedeele de calculaţie, control şi analiză folosite în prelucrarea informaţiilor economice privind costurile producţiei. Acest lucru determină orientarea organizatorilor acestui subsistem în direcţia metodelor şi procedeelor respective, pentru a stabili posibilităţile lor de integrare corespunzătoare cerinţelor de exercitare conjugată a funcţiilor întreprinderii şi conducerii sus amintite.

23.2. Formele şi metodele controlului şi analizei costurilor

Controlul economico-financiar, în care se include şi controlul costurilor, se realizează sub diferite forme, în general, cunoscute, şi anume: controlul patrimonial şi gestionar; controlul prealabil, curent şi posterior; contrôlul preventiv şi constatativ; controlul documentar şi faptic; controlul operativ şi periodic.

Aceste forme de control, în practică, nu apar ca forme pure, ci în diferite combinaţii, cum ar fi: controlul prealabil – preventiv; controlul curent – operativ; controlul posterior – operativ; controlul posterior – periodic etc. Ca urmare, nici metodele şi procedeele de control a costurilor nu se folosesc, în practică, după conceptele lor pure, ci în diferite combinaţii.

Metodele şi procedeele de control a costurilor se adaptează la formele acestui control, împrumutînd din caracteristicile lor. În consecinţă, fiecare dintre ele întrunesc succesiv, alternativ sau concomitent şi caracteristicile diferitelor forme de control, putînd fi considerate, deopotrivă, metode şi procedee de control: prealabil, curent, posterior, preventiv, constatativ sau documentar etc. Totuşi unele caracteristici ale controlului îşi pun mai pregnant amprentele asupra metodelor şi procedeelor de control al costurilor, determinînd o anumită grupare a acestora. De exemplu, caracteristicile „operativ" şi „periodic" s-au impus mai mult decît celelalte caracteristici, mai ales în etapa actuală, determinînd o împărţire a metodelor şi procedeelor de control a costurilor în: a) metode şi procedee de control operativ; b) metode şi procedee de control periodic. Această grupare se bazează pe faptul că cele două caracteristici opuse – „operativ" şi „periodic" – se exclud dar şi se completează reciproc.

Desigur că integrarea acestor metode şi procedee, în timpul şi scopul controlului şi analizei costurilor, se realizează în funcţie de conţinutul şi fazele desfăşurării acestor activităţi, ţinînd seama şi de celelalte caracteristici ale diferitelor forme de control.

23.3. Etapele, fazele şi obiectivele controlului şi analizei cheltuielilor şi a costurilor de producţie

Alături de formele controlului şi analizei, metodele şi procedeele de control şi analiză a costurilor sînt influenţate şi de o serie de principii ale conducerii, cum sînt cele ale conceptelor de conducere: conducerea prin obiective; conducerea prin rezultate; conducerea prin bugete; conducerea prin excepţii; conducerea previzională; conducerea prin sistem etc.

La rîndul lor, metodele de conducere sînt influenţate de organizarea calculaţiei, controlului şi analizei costurilor. Această influenţă reciprocă constă în faptul că metodele de conducere determină modul de prelucrare şi furnizare a informaţiilor privind costurile, iar un mod de organizare a prelucrării şi furnizării informaţiilor privind costurile determină un anumit mod de organizare a controlului costurilor, ca atribut al conducerii.

Din această îngemănare de forme, principii, metode şi procedee ia naştere *conţinutul controlului şi analizei costurilor*, conţinut care se realizează în etape şi faze succesive, aşa cum se arată în „Modelul informaţional integrat al subsistemului de control şi analiză a costurilor de producţie", paragraful 5.3.3., anexa nr. 7. Fiecare fază cuprinde anumite obiective şi lucrări care se execută cu ajutorul anumitelor metode şi procedee şi care, de asemenea, fac parte din conţinutul acestui subsistem.

Modelul schematic al controlului şi analizei costurilor de producţie (anexa nr. 7) cuprinde următoarele 4 etape principale, dintre care: primele două etape – stabilirea valorilor planificate, actualizarea valorilor planificate ale costurilor şi stabilirea valorilor efective – au fost prezentate în capitolele precedente (în capitolele 17, 18, 19, 20, 21 şi 22), urmînd ca aici să se facă numai o succintă recapitulare a lor; cealaltă

Scanned with OKEN Scanner

etapă face obiectul expunerilor din acest capitol – stabilirea valorilor efective şi compararea valorilor planificate cu valorile corespunzătoare efective, în vederea exercitării controlului şi analizei costurilor.

În prima *etapă (I). planul costurilor* de producţie se elaborează sintetic la nivelul întreprinderii şi analitic pe funcţii, sectoare, pe purtători de cheltuieli şi de costuri, pe responsabilităţi, pe întregul an, cu defalcare pe trimestre, parcurgînd toate etapele şi fazele procesului de formare sau calculaţie a costurilor.

Ca o necesitate firească, se impune *etapa a doua (II) de recalcularea şi actualizarea periodică a planului costurilor de producţie*. Aceste acţiuni sînt determinate de influenţa continuă a progresului tehnico-ştiinţific manifestată asupra condiţiilor prestabilite pentru desfăşurarea procesului de producţie şi, implicit, asupra nivelului şi structurii planificate a costurilor de producţie. De aceea, este necesar ca planul costurilor să fie revizuit la anumite intervale de timp (lunar sau trimestrial), în vederea punerii lui de acord cu realitatea şi astfel să existe un etalon de comparaţie a realizărilor cît mai cert posibil, care să asigure desfăşurarea eficientă a controlului şi analizei costurilor. Lucrările de recalculare şi actualizare a costurilor, care au fost expuse în capitolul 19 din paginile precedente, ar urma să se execute tot după modelul formării sau calculaţiei costurilor, însă cu luarea în calcul a noilor norme, preţuri, tarife etc. stabilite în urma aplicării diferitelor măsuri impuse de progresul tehnico-ştiinţific contemporan.

Stabilirea valorilor efective ale costurilor se realizează în etapa a III-a, al cărei conţinut a fost prezentat în capitolul precedent.

(IV) Compararea valorilor efective cu cele planificate reprezintă etapa esenţială a controlului şi analizei costurilor, care face legătura între celelalte trei etape şi cu întregul sistem informaţional integrat al formării sau calculaţiei costurilor. Această etapă delimitează precis sfera de acţiune ale controlului şi analizei operative de domeniul controlului şi analizei periodice a costurilor.

În cadrul acestei etape, *determinarea şi analiza abaterilor de la costurile planificate este o lucrare de fond, centrală*, ce se execută atît operativ, cît şi periodic. Deşi este o lucrare comună ambelor faze ale controlului şi analizei costurilor – operative şi periodice –, ea se realizează în moduri diferite: analitic, concret şi operativ, în primul caz, şi global, periodic în celălalt caz, folosind metode, procedee şi instrumente specifice fiecăreia dintre aceste faze.

Tot în cadrul etapei a patra (IV), se regăsesc şi *fazele finale ale controlului şi analizei costurilor* şi anume: *identificarea, analiza şi raportarea abaterilor excepţionale de la costurile planificate*, precum şi *luarea deciziilor de reglare*, exercitarea propriu-zisă a controlului şi *închiderea circuitului informaţional de control şi analiză a costurilor*. Toate aceste acţiuni vor fi expuse pe larg în capitolele următoare.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 24

DETERMINAREA ŞI ANALIZA ABATERILOR DE LA COSTURILE PLANIFICATE

24.1. Noţiuni generale privind abaterile de la costurile planificate

În esenţă, *abaterile de la costurile planifcate reprezintă diferenţele, în plus sau minus*, dintre costurile efective şi, sau faţă de, costurile planificate. Conţinutul, caracteristicile şi rolul acestor abateri sînt mult mai complexe decît exprimă definiţia foarte simplă de mai sus. Dar cunoaşterea temeinică este pe deplin posibilă printr-o grupare foarte generală, în funcţie de momentul constatării lor, potrivit căruia abaterile costurilor efective faţă de costurile antecalculate (planificate) se delimitează în *două categorii* distincte: abateri periodice şi abateri operative.

A) Abaterile periodice, se determină prin compararea globală a costurilor efective cu costurile planificate, la sfîrşitul perioadelor de postcalcul (lunar, trimestrial, anual sau la alte perioade), iar conţinutul lor are *caracter global*, cuprinzînd atît abaterile propriu-zise ale cheltuielilor directe şi indirecte, cît şi abaterile rezultate din modificări de norme, preţuri, tarife etc. Aceste abateri se stabilesc numai relativ *sintetic*, la nivelul întreprinderii şi pe total producţie, cu o eventuală defalcare pe secţii (ferme, şantiere etc.) şi pe produse. Din această cauză abaterile respective au un *caracter general*, furnizînd informaţii de ansamblu asupra activităţii întreprinderii. Totodată, abaterile în cauză au şi un *caracter periodic*, fiind determinate numai la sfîrşitul perioadelor de gestiune (lunar, trimestrial, anual). În consecinţă şi măsurile luate pe baza lor au un caracter general, fiind aplicabile numai în cursul perioadelor de gestiune viitoare. De aceea, abaterile apărute la un moment dat persistă, şi, prin cumulare în timp, volumul lor creşte, fără să se mai poată interveni cu măsuri de reglare a activităţii care le-au generat.

Cu toate acestea, cunoaşterea generală a faptelor petrecute în cursul unor perioade de activitate trecute, mai lungi sau mai scurte, are o importanţă deosebită pentru conducerea de ansamblu şi de perspectivă a unităţii economice. În acelaşi timp, complexitatea vieţii economice contemporane îi obligă pe conducătorii tuturor nivelurilor ierarhice ale producţiei să aibă şi o concepţie analitică asupra organismelor pe care le conduc, bazată pe *cunoaşterea concretă şi operativă a activităţii* acestora.

Cunoaşterea concretă a abaterilor costurilor efective faţă de costurile planificate stabilite periodic şi a cauzelor acestora se poate realiza numai cu ajutorul analizei economice *periodice*, prin care întregul se descompune în părţile lui componente, mergînd pe calea inversă a apariţiei fenomenului analizat – de la sintetic la analitic, de la general la particular –, pînă la cauzele finale ale abaterilor periodice. În schimb, cunoaşterea concretă nu poate fi înfăptuită operativ, datorită caracterului ireversibil al timpului trecut, în cadrul căruia s-ar fi putut interveni promt pentru înlăturarea dereglărilor activităţii diferitelor organisme ale întreprinderii, dereglări a căror apariţie o semnalează abaterile costurilor de producţie.

B) Abaterile operative se determină prin compararea cheltuielilor efective cu cheltuielile planificate, iar *conţinutul lor este parţial*, cuprinzînd numai abaterile propriu-zise. Aceste abateri se stabilesc pe sectoare sau centre de cheltuieli şi, în cadrul acestora, pe purtători de cheltuieli şi de costuri, apoi *detalierea* se adînceşte pe feluri de cheltuieli (cheltuieli cu materialele, salariile, amortizările etc.) şi după natura abaterilor (de cantitate sau de timp, de preţ sau de tarif etc.), mergînd *pînă la precizarea cauzelor şi a responsabilităţilor*. Prin această detaliere abaterile cheltuielilor efective faţă de cheltuielile planificate capătă *caracter concret* şi, fiind determinate la intervale de timp scurte (zilnic, la 2-3 zile), aceste abateri au şi un *caracter operativ*. Datorită acestor caracteristici, *rolul* abaterilor în munca de conducere este *deosebit*, deoarece ele furnizează operativ informaţii concrete cu privire la dereglările apărute pe parcursul desfăşurării procesului de producţie sau în legătură cu apariţia şi manifestarea unor fenomene pozitive. *Importanţa* acestor informaţii constă în aceea că pe baza lor se pot lua măsuri, de asemenea, operative şi concrete, care să ducă: fie la eliminarea dereglărilor generatoare de abateri nefavorabile; fie la stimularea factorilor cu influenţă favorabilă asupra cheltuielilor de producţie şi de desfacere ale întreprinderii.

Din cele de mai sus, se desprinde concluzia că importanţa conducerii generale, de perspectivă şi a conducerii curente, operative, fiind deopotrivă recunoscute şi demonstrate, înseamnă că ele nu se pot exclude

una pe cealaltă, ci dimpotrivă, trebuie găsite căile care să ducă la integrarea lor cît mai judicioasă, astfel completîndu-se reciproc.

24.2. Stabilirea pragului de semnificație al abaterilor de la costurile planificate

Pragul de semnificație a abaterilor arată din ce moment sau de la ce nivel o abatere poate fi semnificativă și, în consecință, trebuie să fie luată în considerare, analizîndu-se cauzele și posibilitățile de generalizare sau de corectare a ei.

Pragul de semnificație al abaterilor se determină pe baza toleranțelor sau abaterilor admise comparativ cu planul, permise în timpul executării sarcinilor și care se precizează înainte de începerea realizării planului costurilor de producție.

Dacă pragul de semnificație al abaterilor este fixat la un nivel scăzut sau la intervale de timp prea scurte, atunci se va cheltui un timp considerabil de mare pentru corectarea unor probleme minore. Dacă însă acest prag se va fixa la un nivel prea ridicat sau la intervale de timp prea lungi, corectarea sau generalizarea abaterilor vor interveni prea tîrziu și se vor traduce, în ambele cazuri, prin rezultate de mică importanță.

Pentru înțelegerea și rezolvarea cît mai corespunzătoare a acestor probleme, este necesar să se folosească și noțiunea *„cumul de abateri"*, care permite, uneori, soluționări deosebit de oportune. De exemplu, unele abateri semnificative pot să apară brusc, determinînd luarea de măsuri prompte. În alte cazuri, însă, abaterile semnificative se acumulează în timp, amplificîndu-se, putînd da naștere la una din următoarele două situații:

- prima situație, cînd, prin cumulare în timp, abaterea va crește în valoare absolută, dar va rămîne totdeauna, din punct de vedere al valorii relative, sub pragul de semnificație;
- a doua situație, cînd, datorită unei încetiniri a ritmului activității, unele abateri cresc, dar numai prin observarea cumulării lor în timp se pot detecta aceste tendințe necorespunzătoare, înainte ca ele să fi luat amploare și să treacă pragul de semnificație.

În orice caz, pentru urmărirea cheltuielilor de producție și de desfacere ale întreprinderii este recomandabil ca toleranțele admise să fie relativ strînse, întrucît chiar abaterile mici pot avea o influență decisivă asupra realizării obiectivului general – reducerea continuă și sistematică a costurilor producției.

Sub aspect metodologic, determinarea pragului de semnificație al abaterilor este o problemă de cuantificare a obiectivelor conducerii în domeniul costurilor, a cărei realizare depinde de particularitățile tehnologiei și organizării producției și a altor factori ai activității fiecărei întreprinderi. De fapt, nu există încă o metodologie creată pentru parametrizarea pragului de semnificație al abaterilor, ci numai unele indicații care arată că: „Procedeele matematice permit fixarea acestor marje de toleranță, dar valoarea lor nu trebuie supraestimată, un aparat matematic fiind foarte util, dar nu indispensabil."[42]

24.3. Structura și modalitățile de determinare a abaterilor de la costurile planificate

• **Abaterile generale** ale costurilor efective față de costurile planificate ale producției *sînt structurate* în următoarele *categorii de abateri parțiale*:

A) Abaterile cheltuielilor directe, cu materiile prime și materialele consumabile directe, cu salariile directe și accesoriile acestora și alte cheltuieli directe, în cadrul cărora *se disting două feluri de abateri* și anume:

a) *abateri din modificări de norme, prețuri, tarife* etc. apărute ca urmare a aplicării progresului tehnico-științific în procesul de producție, denumite și modificări constructive;

b) *abateri de la (sau față de) normele, prețurile, tarifele etc. curente*, ale căror cauze nu pot fi prevăzute cu anticipație, motiv pentru care ele se mai numesc și abateri accidentale.

***B)* Abaterile cheltuielilor indirecte** efective față de cheltuielile corespunzătoare planificate, care, potrivit vechilor concepte metodologice, se determină numai periodic, global și relativ sintetic, dar care, în noile condiții, pot fi determinate și operativ, concret și analitic.

În ceea ce privește *modalitățile de determinare a abaterilor* de la costurile planificate se pot folosi mai multe procedee, care diferă în funcție de: particularitățile tehnicii, tehnologiei și organizării producției, felul cheltuielilor și al produselor, specificul sectoarelor sau centrelor de cheltuieli la care se determină abaterile etc. De exemplu:

---

[42] M. Moldovan, I. Tomescu, - *Metode moderne de conducere a întreprinderilor industriale*, I.C.D.T. București, 1971, pag. 42.

Scanned with OKEN Scanner

A) Pentru determinarea *abaterilor de la cheltuieli planificate cu materiile prime şi materialele* consumabile *directe* se recomandă, după caz, folosirea următoarelor procedee:

a) procedeul care se bazează pe *documentele primare* de eliberare a materiilor şi materialelor din depozite pentru consumul în producţie;

b) procedeul care se bazează pe *operaţiile de debitare sau croire* a materiilor şi materialelor;

c) procedeul care se bazează pe *inventarierea operativă a materiilor şi materialelor rămase neconsumate* în cadrul locurilor de muncă;

d) procedeul care se bazează pe *datele contabile.*

B) Pentru determinarea *abaterilor de la cheltuielile planificate cu salariile directe şi accesoriile* acestora se pot folosi, de asemenea, *documentele primare de derogare de la normele şi tarifele curente.*

C) *La cheltuielile indirecte* abaterile se stabilesc cu ajutorul unor *situaţii comparative*, în care se compară cheltuielile efective, pe baza datelor din contabilitatea analitică, cu cheltuielile corespunzătoare planificate, separat pe feluri de cheltuieli indirecte şi pe sectoare sau centre de cheltuieli, precum şi anumite procedee operative.

24.4. Determinarea şi analiza operativă a abaterilor din modificări de norme, preţuri, tarife etc., ale materiilor, materialelor şi salariilor directe

24.4.1. Consideraţii generale privind abaterile din modificări de norme, preţuri, tarife etc.

Abaterile faţă de norme, preţurile, tarifele etc. curente reprezintă numai o parte din abaterile totale ale cheltuielilor efective faţă de cheltuielile planificate cu materiile prime, materialele consumabile şi salariile directe. Pentru ca acestea să fie complete, este necesar ca la ele să se adauge şi abaterile rezultate din aplicarea în producţie a modificărilor de norme, preţuri, tarife etc. iniţiale, care au apărut în cursul lunii şi nu au fost incluse în recalcularea şi actualizarea costurilor antecalculate aflate în derulare.

Noţiunea „modificări de norme, preţuri, tarife etc.”, defineşte rezultatul acţiunii de schimbare a normelor de consum şi a preţurilor vechi ale materiilor şi materialelor cu alte norme şi preţuri noi, respectiv înlocuirea normelor de muncă şi a tarifelor de salarizare vechi cu altele noi, precum şi a elementelor altor cheltuieli directe, ca efect al aplicării continue în procesul de producţie a progresului tehnico-ştiinţific contemporan.

Între normele, preţurile, tarifele etc. vechi şi cele noi există, de regulă, anumite diferenţe latente sau potenţiale în plus sau în minus. Aceste diferenţe pot deveni „abateri din modificări de norme, preţuri, tarife etc.” prin aplicarea în producţie a noilor norme, preţuri, tarife etc. La rîndul lor, aceste abateri au semnificaţii diferite, în funcţie de momentul apariţiei şi aplicării lor, putînd să se manifeste sub *două forme*: a) *abateri antecalculate la producţia planificată, înainte de fabricarea produselor*; b) *abateri efective, care apar după desfăşurarea procesului de producţie.*

a) „Abaterile antecalculate” din modificări de norme, preţuri, tarife etc. rezultă în urma recalculării şi actualizării, lunare sau trimestriale, a cheltuielilor de producţie şi de desfacere planificate. Aceste abateri au numai o valoare informativă, nu şi decizională, deoarece ele se obţin prin aplicarea noilor norme, preţuri, tarife etc. la întreaga producţie planificată, fără să se ţină seama de faptul că la producţia efectivă nu se aplică toate normele, preţurile, tarifele etc. noi. De aici rezultă că unele dintre abaterile antecalculate nu se realizează efectiv.

b) „Abaterile efective” din modificări de norme, preţuri, tarife etc. apar în cursul lunii sau trimestrului, alături de abaterile faţă de normele, preţurile, tarifele etc. curente, şi se manifestă numai pînă la efectuarea primei recalculări şi actualizări periodice a costurilor planificate. Aceste abateri sînt rezultatul aplicării noilor norme, preţuri, tarife etc. la fabricarea efectivă a unor produse sau piese, ori la executarea unor operaţii tehnologice, în condiţiile de producţie noi.

24.4.2. Determinarea şi analiza operativă a abaterilor din modificări de norme şi preţuri la materii prime şi materiale consumabile directe

În ceea ce priveşte materiile prime şi materialele consumabile directe *se poate folosi documentul numit „Fişa limită de consum materiale”* (anexa nr.81). În acest scop, în formularul proiectat sînt prevăzute rubrici pentru date care reflectă normele şi preţurile iniţiale. Aceste date dau posibilitatea determinării abaterilor din modificările de norme de consum şi preţuri numai la acele materii şi materiale şi pentru acele produse sau piese la care se aplică normele de consum şi preţuri curente.

Stabilirea abaterilor din modificarea normelor de consum se realizează astfel: se face diferenţa dintre cantitatea prevăzută în norma de consum curentă şi cea din norma iniţială, apoi, această diferenţă se înmulţeşte cu cantitatea de produse sau piese efective la fabricarea cărora se utilizează materia sau materialul

Scanned with OKEN Scanner

respectiv, obţinîndu-se abaterea cantitativă totală, care se înmulţeşte cu preţul de facturare al acelui material, rezultînd abaterea valorică din modificarea normei de consum iniţiale. Pentru consemnarea acestei abateri, în cadrul „Fişei limită de consum materiale", sînt prevăzute anumite rubrici în care se înscriu şi datele referitoare la „abaterile faţă de normele de consum curente".

Pot exista cazuri cînd la aceleaşi materiale şi pentru acelaşi produs sau piesă să apară, *simultan, atît abateri din modificări de norme, cît şi abateri faţă de normele de consum curente*, ambele categorii de abateri fiind consemnate în spaţiul rezervat lor din cadrul „Fişei limită de consum materiale" (anexa nr. 81).

În legătură cu abaterile din modificările de preţuri ale materiilor şi materialelor, problema se pune asemănător cu abaterile faţă de preţurile planificate ale acestora, în sensul că modificările de preţuri pot fi mai dese, datorită influenţei, dar ele nu apar izolate, numai la un anumit material, ci în masă, cu ocazia reaşezării generale de preţuri. Totodată, aceste modificări nu se aplică numai la materiile şi materialele consumate, ci la întreg stocul acestora existent la data reaşezării preţurilor.

Punctul de pornire al acestui sistem de stabilire şi analiza operativă a abaterilor din modificări de norme de consum şi preţuri la materii prime şi materiale directe îl constituie modificările de norme care se efectuează de organele tehnice ale întreprinderii, precum şi de către organele de aprovizionare. Aceste modificări trebuie comunicate tuturor celorlalte organisme interesate ale unităţii. În acest scop se recomandă folosirea documentului intitulat „**Aviz pentru modificări de norme şi preţuri la materiale**", după modelul proiectat în anexa nr. 82.

Acest document se va întocmi de către cei care efectuează modificările de norme sau preţuri la materii şi materiale şi se transmit tuturor organismelor care au nevoie de informaţiile respective, inclusiv la compartimentul de calculaţie a costurilor.

Pe baza datelor din acest aviz, organismele care se ocupă cu lansarea producţiei completează „Fişa limită de consum materiale" cu datele ce privesc norma de consum iniţială şi curentă sau/şi preţul iniţial şi curent al fiecărui material prevăzut a se consuma la fabricarea sau obţinerea diferitelor produse sau piese.

Anexa nr.82

ÎNTREPRINDEREA.....
.....

DATA

PRODUSUL „A"
Comanda 9.01.508

AVIZ PENTRU MODIFICĂRI DE NORME ŞI PREŢURI LA MATERIALE Nr.15
Reperul: 77 Valabil pentru: lotul 9.01.908

Nr. crt.	Operaţia	Secţia	Norma de consum			Preţul materialelor		
			Veche	Nouă	Diferenţă ±	Vechi	Nou	Diferenţă ±
0	1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Debitare	II	250	246	-4	-	-	-

Motivul:
Modificări de norme prin investiţii-inovaţii aplicate (I.1. – 2.2.1.)

Întocmit:			Operat:
Verificat:			
Avizat – Serv. Organizarea prod.			
Avizat – Serv. Tehnologic			
Aprobat – Inginer şef			

Scanned with OKEN Scanner

În continuare, personalul secţiilor (fermelor, şantierelor etc.), care se ocupă cu urmărirea consumurilor de materii şi materiale directe, stabilesc atît „abaterile din modificările normelor şi preţurile iniţiale" cît şi „abaterile faţă de normele şi preţurile curente" ale materiilor şi materialelor directe consumate în procesul de producţie.

24.4.3. Determinarea şi analiza operativă a abaterilor din modificarea normelor de muncă şi tarifelor de salarizare directe

În privinţa salariilor directe, abaterile din modificări de norme şi tarife se pot determina în trei etape.

În prima etapă, organismul întreprinderii care se ocupă cu normarea şi retribuţia muncii, întocmeşte şi transmite celorlalte organisme interesate documentul intitulat „**Aviz pentru modificări de norme şi tarife de manoperă**", proiectat după modelul din anexa nr. 83.

În a doua etapă, organele de lansare a producţiei completează formularul „Bon de lucru în acord" (anexa nr. 84), atît cu datele ce privesc normele de muncă (de timp sau de producţie) şi tarifele de salarizare iniţiale, cît şi cu datele referitoare la normele şi tarifele curente.

În cea de a treia etapă, acelaşi personal din secţii (ferme, şantiere etc.) care se ocupă cu urmărirea consumurilor de materii şi materiale, împreună cu personalul care se ocupă cu problemele de salarizare, determină ambele feluri de abateri: a) „abateri din modificarea normelor de muncă şi a tarifelor de salarizare iniţiale"; b) „abateri faţă de normele de muncă şi tarifele de salarizare curente". Aceste abateri se consemnează în „Bonul de lucru în acord" (anexa nr.84) în rubricile prevăzute special pentru acest scop.

Analiza operativă a abaterilor din modificări de norme, preţuri, tarife se desfăşoară simultan şi la fel cu analiza operativă a abaterilor faţă de normele, preţurile şi tarifele curente ale materiilor, materialelor şi salariilor directe, completîndu-se reciproc.

ANEXA nr.83

ÎNTREPRINDEREA.....
.....

DATA

PRODUSUL „A"
Comanda 9.01.508

AVIZ PENTRU MODIFICĂRI DE NORME ŞI TARIFE LA MANOPERĂ nr.20

Reperul: 77 Valabil pentru: lotul 9.01.908

Nr. crt.	Operaţia	Secţia	Norma de consum în ore			Tariful de salarizare		
			Veche	Nouă	Diferenţă ±	Vechi	Nou	Diferenţă ±
0	1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Strunjire	II	60	58	-2	6,00	6,20	+0,20

Motivul:
Modificarea normelor de salarizare prin invenţii-inovaţii aplicate (M.R. – 2.4.1.1.)

Întocmit:			Operat:
Verificat:			
Avizat – Serv. Organizarea prod.			
Avizat – Serv. Tehnologic			
Aprobat – Inginer şef			

Scanned with OKEN Scanner

24.5. Determinarea şi analiza operativă a abaterilor de la cheltuielile planificate directe

24.5.1. Determinarea şi analiza operativă a abaterilor de la cheltuielile planificate cu materiile prime şi materialele consumabile directe

24.5.1.1. Procedeul documentelor primare

În cazul folosirii documentelor primare de eliberare din depozite pentru consum în producţie a materiilor prime şi materialelor consumabile directe, abaterile cheltuielilor efective faţă de cheltuielile planificate se determină ca diferenţă între consumul specific efectiv şi cel planificat al materiilor şi materialelor. Aceste abateri sînt denumite, mai simplu, „abateri de la norme". Ele **sînt formate din abaterile cantitative şi abaterile de preţ** pe unitatea de producţie efectiv fabricată. În acest mod se stabilesc abaterile cantitative şi de preţ pe unitatea de producţie, separat pentru fiecare materie sau material consumat şi pentru fiecare produs sau piesă lansată în fabricaţie. Abaterile unitare cantitative se înmulţesc cu cantităţile de producţie efectiv fabricate, obţinîndu-se abaterile de cantitate totale, care se înmulţesc cu preţurile unitare planificate ale materiilor şi materialelor respective, rezultînd abaterile cantitative totale exprimate valoric. Asemănător se determină şi abaterile totale de preţ, prin înmulţirea abaterilor unitare cu cantităţile de materiale efectiv consumate pentru fabricarea producţiei. Suma celor două categorii de abateri totale reprezintă totalul abaterilor faţă de normele de consum curente ale materiilor şi materialelor directe şi faţă de preţurile planificate ale acestora.

În acest caz, *mecanismul* de realizare a *controlului operativ* al cheltuielilor cu materiile şi materialele directe se desfăşoară astfel:

a) materiile şi materialele directe destinate *consumului productiv în cadrul normelor curente* se eliberează din depozite pe baza bonurilor de consum sau a fişelor limită de consum întocmite şi puse în circulaţie odată cu documentaţia tehnică de lansare în fabricaţie a diferitelor serii sau loturi de produse sau piese, subansamble etc.;

b) în schimb, materiile şi materialele directe solicitate pentru *consum productiv peste normele curente sau pentru înlocuirea materiilor sau materialelor care lipsesc*, se eliberează din depozite pe baza unor *bonuri de consum distincte*, altele decît cele de mai sus, care trebuie să fie aprobate în mod expus de către organele competente din întreprindere, separat pentru fiecare caz în parte. Aceste bonuri de consum trebuie să poarte un semn de identificare (de exemplu: o linie roşie sau de altă culoare în diagonală, o literă majusculă la loc vizibil etc.), care să atragă atenţia celor interesaţi asupra caracterului de excepţie al consumului suplimentar cerut şi consemnat în ele. Totodată se impune respectarea destinaţiei materiilor şi materialelor eliberate pentru consum în cadrul şi în afara normelor curente.

c) Avînd în vedere faptul că momentul eliberării materiilor şi materialelor din depozite pentru consum în cadrul normelor curente coincide cu momentul eliberării materiilor şi materialelor, din aceleaşi depozite pentru consum peste normele curente sau pentru înlocuirea materiilor şi materialelor care lipsesc, *se poate folosi un singur document pentru ambele categorii de consumuri, în cadrul şi în afara normelor curente*. În acest scop, se recomandă formularul intitulat **„Fişa limită de consum materiale"** (Anexa nr. 81 alăturată), care este prevăzută cu următoarele *categorii de date informaţionale*:

a) date generale privind produsul, comanda, secţia (ferma, şantierul etc.), cantitatea, preţul şi valoarea materiilor şi materialelor folosite la fabricarea produsului respectiv;

b) date privind calculul necesarului de materii sau materiale şi a abaterilor din modificări de norme;

c) date privind calculul abaterilor la consumul efectiv de materii şi materiale faţă de normele curente;

d) date privind eliberările şi restituirile de materii şi materiale.

Principalul avantaj al acestui document complex este acela că el constituie sursa unică de informaţii pentru toate categoriile de probleme care privesc un produs sau reper, cu toate felurile de consumuri de materii şi materiale, în cadrul şi în afara normelor curente etc.

Fie cu ajutorul „Bonurilor de consum", întocmite separat pentru consumurile suplimentare sau pentru înlocuirea de materii şi materiale, fie cu ajutorul „Fişei limită de consum materiale", se pot determina abaterile faţă de normele curente numai atunci cînd consumul efectiv de materii şi materiale directe rezultă direct din aceste documente sau din evidenţa operativă privind aceste consumuri.

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr.81

INTREPRINDEREA .....

FIŞĂ LIMITĂ DE CONSUM MATERIALE Nr.104
pe luna : decembrie 20.....

Cod operaţie: II/1			Magazia: materii prime		Cod gestiune: 01.01	
Secţia		Atelierul	Comanda	Cont de chelt.		Cont de materiale
II. Prelucr.mecanice		2.1. Debitare	8.01.506	921.II.8.01.506		300.01.01
DENUMIREA PRODUSULUI, PIESEI SAU REPERULUI : produsul „A"						
PRODUCŢIA			DENUMIREA MATERIALULUI	U/M	CODUL	
U/M	Plan	Realizat	„a" (profile diferite din oţel)	kg	01.01.07	
buc	500	500				

Calculul necesarului de materiale şi a abaterilor din modificări de norme

Cod reţetă	Prod. lunară	Norme de consum			Cantit.necesară după normă		Abaterea normei curente faţă de norma iniţială				Modif. de preţ
		iniţială	curentă	abateri	iniţială (col.1x2)	cuentă (col.1x3)	cantit. (col.5-6)	Preţ unit.	vaoare (col.7x8)	Cod	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
7834	44	252	248	-4	11.088	10.912	-176	400,00	70.400	2.21	-

Suplimentări, înlocuiri, modificări, scăderi faţă de norma curentă

Cauza şi codul ei	Materialul propus pentru înlocuire			Abateri la consumul de materiale faţă de norma curentă					Abateri de preţ
Capete de bare peste toleranţele admise (C.B.)	Denu-mirea	Norma		Cod	Cantitatea		Preţ unitzar (lei)	Valoarea lei (col.2x3)	
		Cantitatea total			Unitară (248-242)	Totală (44x6)			
		Preţul unitar		2.1.2.	-6	-264	400	-105.600	-
		Valoarea		0	1	2	3	4	5

Avize:	Aprovizionare	C.T.C.	Secţia			Aprobat inginer şef

CONSUMURI EFECTIVE

Data eliberării	Cantitatea cerută (limită rămasă valabilă ± abaterile)	Cantităţi eliberate		Semnătura de:	
		zilnic	cumulat	predare	primire
10.12	10.912	3.600	3.600		
12.12		3.624	7.224		
14.12		3.988	11.212		
			11.212		
	Restituiri (176 + 264)	444	10.768		
	Total		10.768		
	Preţ unitar		400		
	Valoarea		4.307.200		

Prin intermediul documentelor menţionate mai sus (bonuri de consum speciale sau fişa limită de consum materiale) organele de decizie chemate să dea aprobarea expresă iau cunoştinţă de dereglările apărute în compartimentele lor, datorită cărora se cere un consum suplimentar sau o înlocuire de materii şi materiale. *Pe baza acestor informaţii*, organele respective *pot lua*, operativ, mai *multe feluri de decizii*, ca de exemplu:

- să nu aprobe consumul suplimentar sau înlocuirea de materii şi materiale, dacă apreciază că se poate acţiona pentru înlăturarea imediată a cauzelor care le generează;
- să aprobe consumul suplimentar sau înlocuirea de materii şi materiale, dar numai pentru o cantitate care să asigure evitarea întreruperii procesului de producţie pe o perioadă de timp scurtă, cît apreciază că ar dura remedierea eventualelor defecţiuni semnalate;
- să aprobe consumul suplimentar sau înlocuirea de materii şi materiale pe o perioadă de timp mai lungă, dacă împrejurările impun acest lucru;
- să aprobe înlocuirea temporară sau definitivă a unui material cu altul, în funcţie de condiţiile concrete din momentul dat;

Scanned with OKEN Scanner

- să informeze operativ pe alți conducători de compartimente din întreprindere, care au atribuții să acționeze, la rîndul lor, pentru înlăturarea unor cauze ale dereglărilor ivite (aprovizionarea cu materii și materiale care momentan lipsesc; asigurarea alimentării secțiilor de producție cu energie electică, apă, aburi etc.), alimentare care eventual a fost întreruptă;
- repararea utilajului defectat etc.

Deci, conducătorii cei mai apropiați de producție pot interveni în activitatea organismelor pe care le conduc, în deplină cunoștință de cauză, cu măsuri operative, prin care să se elimine neajunsurile apărute în activitatea unui loc de muncă, atelier, secție (fermă, șantier etc.) de producție și astfel să se evite depășirile de cheltuieli cu materii și materiale directe sau perpetuarea acestor depășiri, în cazul în care ele au apărut.

Determinarea operativă a abaterilor de la normele de consum curente, cu ajutorul documentelor primare de eliberare a materiilor și materiale directe din depozite pentru consum productiv, este însoțită și de o *analiză operativă a abaterilor* respective, care permite intervenția promtă a organelor de resort din întreprindere. Aceasta este o analiză tehnico-economică a unor fenomene cu caracter de excepție, care apar întîmplător și se manifestă într-o diversitate de forme, fiind generate de cauze necunoscute cu anticipație.

24.5.1.2. Procedeul debitării sau croirii

În cazul în care materiile prime și materialele consumabile directe se eliberează din depozite pentru consum în producție în cantități aproximativ necesare la fabricarea unor produse sau loturi de produse sau piese, cantități stabilite prin calcule cu ajutorul normelor de consum curente, abaterile față de aceste norme se determină cu ajutorul procedeului care se bazează pe operațiile de debitare sau croire a materiilor și materialelor respective. În acest caz, materiile și materialele eliberate din depozite, înainte de a fi date în prelucrarea propriu-zisă, trebuie să fie debitate sau croite la dimensiunile cerute de caracteristicile produselor pentru a căror fabricare se utilizează. Prin operațiile de debitare sau croire se stabilește consumul real sau efectiv, care se compară cu consumul planificat și se determină abaterile față de normele de consum curente ale materiilor și materialelor directe. De exemplu, în întreprinderile constructoare de mașini, acest procedeu se folosește la determinarea abaterilor față de normele de consum curente ale diferitelor laminate din oțel sau alte metale utilizate în procesul de producție. Documentul primar în care se consemnează asemenea abateri este tot „Fișa limită de consum materiale", în cadrul căreia sînt prevăzute rubrici destinate acestui scop. După ce abaterile au fost stabilite, procesul operativ de informare și decizie se desfășoară la fel ca în cazul precedent (al documentelor primare).

Procedeul debitării sau croirii se folosește nu numai în industria constructoare de mașini, ci și în industria de încălțăminte, confecții îmbrăcăminte și în alte ramuri ale industriei ușoare.

24.5.1.3. Procedeul inventarierii operative a materiilor și materialelor rămase neconsumate la locurile de producție

În întreprinderile industriale în care se consumă materii prime și materiale consumabile de masă ca, de pildă, în industria de porțelan, faianță, ceramică, sticlă, ciment, prefabricate din beton, în unitățile de construcții etc., abaterile față de normele de consum curente se determină prin procedeul care se bazează pe inventarierea operativă a materiilor și materialelor eliberate din depozite și rămase neconsumate în cadrul locurilor de muncă, la sfîrșitul zilei de lucru sau a altor perioade de timp scurte, ori la terminarea executării unei comenzi, serie sau lot de produse. Cantitățile inventariate se scad din cele eliberate din depozite și intrate în cadrul locurilor de muncă, obținîndu-se astfel cantitățile consumate efectiv, care se compară cu cantitățile planificate conform normelor de consum curente ale fiecărui fel de materie sau material în parte, determinîndu-se abaterile, dacă între cele două mărimi comparate există diferențe în plus sau în minus. În continuare, procesul informațional-decizional se desfășoară după aceleași reguli ca și în cazurile (procedeele) precedente (documentelor primare și debitării – croirii).

Cele trei procedee de determinare a abaterilor față de normele curente de consum, ale materiilor prime și materialelor consumabile directe, se referă, în general, la abaterile cantitative exprimate valoric, așa cum s-a arătat în paginile precedente. Deosebit de acestea, pot apare și abateri de preț ale materiilor și materialelor. În economia de piață, astfel de abateri apar foarte frecvent, datorită instabilității prețurilor de aprovizionare ale materiilor și materialelor, pe perioade scurte de timp. De asemenea, pot apare abateri de preț în cazul înlocuirilor de materii și materiale care lipsesc momentan sau definitiv din depozite. Aceste abateri apar în aceleași documente în care se consemnează și abaterile cantitative generate de aceeași înlocuire de materii și materiale. De aceea, în activitatea practică ele se determină, analizează și evidențiază, de regulă, împreună.

Scanned with OKEN Scanner

24.5.2. Determinarea şi analiza operativă a abaterilor de la cheltuielile planificate cu salariile directe şi accesoriile acestora

Abaterile la salariile directe se determină ca *diferenţă între timpul de muncă efectiv şi timpul de muncă planificat pe unitatea de producţie* (produs, piesă, operaţie etc.) şi *ca diferenţă între tarifele de salarizare efective şi cele planificate, pe unitatea de timp.*

Abaterile unitare de timp de muncă se înmulţesc cu cantităţile de producţie efectiv fabricate şi se obţin abaterile de timp de muncă totale, care se înmulţesc cu tarifele de salarizare planificate, rezultînd expresia valorică a abaterilor de timp de muncă direct productiv. În mod asemănător, abaterile unitare de tarife de salarizare se înmulţesc cu timpul de muncă efectiv total consumat la fabricarea (obţinerea) producţiei, obţinîndu-se abaterile totale de tarife pentru salarii directe.

Dacă manopera directă se planifică şi se urmăreşte efectiv prin intermediul cantităţii de producţie obţinută în unitatea de timp, atunci abaterile la salariile directe se determină ca diferenţă între aceste cantităţi planificate şi cele efective şi ca diferenţă între tarifele de salarizare planificate şi efective pe unitatea de producţie obţinută în unitatea de timp.

Abaterile de producţie pe unitatea de timp se înmulţesc cu timpul de muncă efectiv total şi se obţin abaterile de timp de muncă totale exprimate în unităţi de producţie, care se înmulţesc cu tarifele de salarizare planificate pe unitatea de producţie, rezultînd expresia valorică a abaterilor totale de timp de muncă direct productiv. În mod asemănător, abaterile de tarif de salarizare pe unitatea de producţie se înmulţesc cu cantitatea de producţie efectivă totală obţinută, rezultînd abaterile totale de tarife pentru salariile directe.

Prin însumarea abaterilor de timp de muncă cu abaterile totale de tarife de salarizare rezultă abaterile faţă de normele curente de manoperă directă şi faţă de tarifele planificate curente pentru salarii directe.

În cazul aplicării sistemului de *salarizare în acord*, abaterile faţă de normele curente de manoperă directă se determină cu ajutorul documentelor primare de derogare de la normele curente, întocmite pentru plata lucrărilor suplimentare sau a celor neprevăzute în documentaţia tehnică curentă (bonuri de lucru, rapoarte de control şi salarizare etc.). Aceste documente, ca şi cele care privesc abaterile de materii şi materiale, trebuie să poarte viza de aprobare expusă pentru fiecare caz în parte şi să fie prevăzute cu un anumit semn distinct de identificare.

La unele întreprinderi, această problemă se rezolvă parţial, cu ajutorul documentului specific numit „**Aviz de corectare**", în cadrul căruia sînt prevăzute rubrici pentru unele date informaţionale utile dar nu şi suficiente. Din acest document lipseşte un grup esenţial de date informaţionale privind abaterile faţă de tarifele planificate de salarizare a muncii direct productive. Din această cauză, în practică, abaterile de tarife pentru salarizare nu se urmăresc, deşi astfel de abateri apar destul de frecvent şi în proporţii relativ mari.

Cauzele lor sînt diferite.

În primul rînd, economia de piaţă şi mai ales în perioada de tranziţie spre aceasta, indexările de salarii, determinate de inflaţie, sînt numeroase şi dese, ceea ce impune necesitatea determinării şi analizei sistematice a abaterilor generate de aceste fenomene, precum şi a implicaţiilor ce le provoacă pe multiple planuri.

În al doilea rînd, promovarea muncitorilor în trepte superioare de salarizare, ca efect al ridicării continue a calificării lor şi a acumulării de existenţă şi vechime în muncă, este un alt fenomen firesc datorită căruia tarifele de salarizare efective pot să difere de cele prevăzute în documentaţia tehnică curentă şi mai ales a celei iniţiale, care stă la baza elaborării planului costurilor.

În al treilea rînd, pot să apară abateri de tarife de salarizare şi prin faptul că anumite lucrări sau operaţii de fabricaţie (de producţie) se execută de către muncitori cu o altă calificare decît cea prevăzută în documentaţia tehnică. Datele cu privire la asemenea abateri sînt absolut necesare în procesul informaţional-decizional al costurilor din oricare unitate productivă.

Avînd în vedere necesitatea creşterii eficienţei procesului informaţional-decizional al costurilor, se consideră că ar fi mai indicat să se folosească un singur document complex, ca şi la materii şi materiale directe, în care să se concentreze toate felurile de date informaţionale referitoare la salariile directe, inclusiv abaterile faţă de normele de timp curente şi tarifele de salarizare planificate, cît şi modificările de norme de muncă şi tarife de salarizare directe, denumit „**Bon de lucru în acord**", proiectat în anexa nr. 84, alăturată, care înlocuieşte atît „fişa de însoţire" şi „avizul de corectare" menţionate mai sus, cît şi alte documente similare.

În cazul *salarizării muncii în regie*, abaterile faţă de normele curente de muncă se determină cu ajutorul unor evidenţe operative, organizate pe locuri de muncă, pe ateliere, secţii (ferme, şantiere etc.) de producţie şi pe faze de fabricaţie.

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr.84

ÎNTREPRINDEREA	BON DE LUCRU ÎN ACORD Nr. 204 Data	

Secţia	Atelier	Loc de muncă	Produsul	Reperul	Comanda	Lotul	Lansat	Nr. desen	Termen de execuţie
II	2.1.	2.1.3.	„A"		9.01.5	9.01.508	44 buc	18	20.12.2.....

Nr. operaţiei	Denumirea operaţiei	Nr. marcă executant	Timpul în ore, minute					Tarif de salarizare lei/oră					Control C.T.C.			Total								Viza	
			Normat			acordat efectiv	+– abateri faţă de norma curentă	iniţial	curent	+– modificări	efectiv	+– abateri faţă de curent	Cantitate			Ore			Lei						Maistru	C.T.C.
			iniţial	curent	+– modificări								Bune	R. M.	R. P.	Efective (col. 6x13)	+– modificări (col.5 x 13)	+– abateri (col.7 x 13)	efective (col. 11 x 16)	modificări +– Norme (col. 8 x 17)	modificări +– tarife 10(16 +18)	abateri (col. 9x18) +– norme	abateri (col. 12x16) +– tarife		
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25
1.	Strun-jit	780	60	58	-2	57	-1	600	620	+20	630	+10	44	-	-	2508	-88	-44	1580000	-52800	+51100	-27300	+25000		

Modificări de norme şi tarife de salarizare					Abateri de norme şi tarife de salarizare				
Cauza şi codul ei	Avize şui aprobări				Cauza	Avize şi aprobări			
	Secţie	O.N.M.	Tehnic	Inginer şef		Secţie	O.N.M.	Tehnic	Inginer şef
Schimbarea calificării muncitorilor (M.T. – 2.5.1.) şi a tehnolgoiei de fabricaţie (M.R. – 1.4.1.3.)					Schimbarea tehnologiei de fabricaţie (S.T. – 1.3.4. şi 2.3.4.)				

Scanned with OKEN Scanner

Analiza operativă a abaterilor la cheltuielile cu salariile directe trebuie să se facă în strînsă legătură cu analiza abaterilor la cheltuielile cu materiile prime şi materialele consumabile directe, întrucît, în majoritatea cazurilor, sînt provocate de aceleaşi cauze. De exemplu: depăşirea consumului planificat de materii şi materiale directe atrage după sine, de cele mai multe ori, şi depăşirea timpului normat pentru prelucrarea materiilor şi materialelor respective; sau, înlocuirea unei materii prime de anumite dimensiuni cu o altă materie primă de alte dimensiuni generează modificări corespunzătoare şi ale timpului de prelucrare a acestor materii; ori, în general vorbind, pentru depăşirea consumului planificat de materii şi materiale muncitorii sînt penalizaţi cu anumite reţineri din salarii, iar pentru economii realizate la consumul de materii şi materiale ei sînt stimulaţi prin acordarea de premii sau alte sporuri de salarii. Ca urmare, procesul informaţional-decizional, care are la bază informaţiile operative furnizate de evidenţa abaterilor cheltuielilor cu salariile directe, se desfăşoară la fel ca în cazul abaterilor la cheltuielile cu materiile şi materialele directe.

Strîns legat de abaterile de la cheltuielile planificate cu salariile directe, se determină şi abaterile la cheltuielile cu accesoriile salariilor, adică contribuţiile la asigurările sociale, la fondul de sănătate şi la fondul de şomaj, prin aplicarea cotelor procentuale respective asupra abaterilor la salariile directe.

24.6. Determinarea şi analiza abaterilor de la cheltuielile indirecte planificate

În principiu, abaterile cheltuielilor indirecte efective faţă de cheltuielile corespunzătoare planificate se determină numai periodic (lunar, trimestrial şi anual), în cadrul tuturor metodelor cunoscute („plan-efectiv", „normativă", „standard" etc.) inclusiv în cadrul modelului metodologic rezultat din integrarea acestor metode de prelucrare a datelor informaţionale privind costurile producţiei. În toate aceste cazuri se folosesc *„situaţii comparative periodice"*, ca de exemplu, cea din anexa nr. 85, întocmite pe baza datelor din planul cheltuielilor indirecte şi a datelor din contabilitatea sintetică şi analitică a acestor cheltuieli, separat pe sectoare sau centre de cheltuieli şi, în cadrul acestora, pe grupe, subgrupe şi feluri de cheltuieli, potrivit desfăşurării analitice prevăzute în nomenclatorul fiecărei categorii de cheltuieli sau articole de calculaţie (cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajului tehnologic, cheltuieli generale ale secţiei, cheltuieli generale de administraţie ale întreprinderii, cheltuieli de desfacere).

Analiza abaterilor la cheltuielile indirecte se realizează de asemenea, periodic, prin cercetarea fiecărei poziţii în parte, mergînd pînă la documentele primare care reflectă aceste cheltuieli, pentru stabilirea cauzelor abaterilor, factorii răspunzători, în vederea luării măsurilor de înlăturare a acestora.

Anexa nr.85

ÎNTREPRINDEREA .....
Secţia .....
Atelierul .....
Centrul de producţie .....

SITUAŢIA COMPARATIVĂ ŞI A ABATERILOR CHELTUIELILOR INDIRECTE *

Chelt. indirecte ale secţiilor principale de producţie şi chelt. generale de adminsitraţie ale întreprinderii pe perioada 1 – 31.XII.2.....

Nr. crt.	Denumirea grupelor, subgrupelor şi a felurilor de cheltuieli, precum şi a articolelor de calculaţie **	CHELTUIELI		Abateri ± (col. 3-2)	Observaţii
		Plan	Efectiv		
0	1	2	3	4	5
I.	Chelt. cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor	118.000	116.000	-2.000	
II.	Chelt. generale ale secţiilor	115.000	114.000	-1.000	
	Total chelt.indirecte ale secţiilor	**233.000**	**230.000**	**-3.000**	
III.	Chelt. de administraţie ale întreprinderii	60.000	58.000	-2.000	
	TOTAL GENERAL	**293.000**	**288.000**	**-5.000**	

*) Se va completa, după caz: cheltuieli indirecte ale secţiilor principale de producţie, cheltuieli generale de administraţie ale întreprinderii sau cheltuieli de desfacere şi altele
**) Se vor face subtotaluri şi totaluri pe feluri, grupe şi subgrupe de cheltuieli şi pe articole de calculaţie, precum şi centralizări pe verigi organizatorice.

Scanned with OKEN Scanner

Caracterul preponderent periodic al controlului cheltuielilor indirecte, exercitat prin intermediul abaterilor, se explică prin faptul că majoritatea elementelor de cheltuieli indirecte (salariile personalului tehnic-administrativ şi de conducere, amortizarea imobilizărilor etc.) se efectuează, se determină sau pot fi cunoscute numai lunar. Ca urmare, şi măsurile luate pe baza informaţiilor furnizate de aceste abateri au tot un caracter periodic.

În acelaşi timp, există însă unele cheltuieli indirecte asupra cărora se poate organiza un control operativ, pe baza abaterilor stabilite în cursul lunii, cu fiecare ocazie cînd se efectuează astfel cheltuieli. În acest scop se poate folosi documentul numit **„Fişă–limită"** sau **„Fişă–plafon"**, care se întocmeşte separat pentru fiecare sector sau centru de cheltuieli (ateliere, secţii, ferme, şantiere, birou, serviciu şi alte compartimente funcţionale şi tehnico-productive) ale întreprinderii.

Acest document, pe lîngă caracterul operativ al urmăririi, controlului şi analizei cheltuielilor indirecte, asigură şi o delimitare mai precisă şi corectă a răspunderilor pentru aceste cheltuieli, prin planificarea şi evidenţa lor mai analitică, la nivelul sectoarelor sau centrelor de cheltuieli.

„Fişele-limită" sau „Fişele-plafon" se emit în două exemplare, din care unul se predă persoanei responsabile pentru consumul valorilor materiale şi băneşti, iar al doilea exemplar se păstrează la serviciul contabilitate. Valorile materiale şi băneşti consumate efectiv se consemnează în ambele exemplare, pas cu pas, pe măsura realizării lor.

Depăşirile de cheltuieli la diferitele articole de cheltuieli (salarii, cheltuieli de deplasare, cheltuieli de poştă şi telecomunicaţii, materiale de întreţinere, iluminat, încălzit, rechizite de birou etc.) peste cele planificate, se pot efectua numai pe baza documentelor suplimentare, care semnalează, în acelaşi timp, depăşirea cheltuielilor planificate, pentru a se lua măsurile necesare şi care se aprobă separat pentru fiecare caz în parte, asemănător sistemului aplicat în cazul controlului operativ al cheltuielilor de producţie directe.

Lunar, pe baza datelor informaţionale din evidenţa analitică, se întocmesc situaţii comparative, separat pentru fiecare categorie de cheltuieli indirecte, care cuprind cheltuielile efective şi cele planificate şi în care se consemnează abaterile definitive între aceste feluri de cheltuieli (planificate şi efective).

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 25

EVIDENȚA OPERATIV – CURENTĂ A ABATERILOR DE LA COSTURILE PLANIFICATE

25.1. Conținutul, rolul și organizarea evidenței operativ-curentă a abaterilor de la costurile planificate

Caracterul operativ al informațiilor furnizate de abaterile cheltuielilor cu materiile, materialele și salariile directe se circumscrie numai în intervalul de timp cuprins între momentul constatării abaterilor și pînă în momentul luării deciziilor operative de reglare și aplicarea măsurilor de înlăturare a cauzelor care le-au provocat. După aceea, toate felurile de prelucrări ulterioare a datelor privitoare la abateri, ca: grupări, sistematizări, centralizări etc., realizate cu ajutorul evidenței, încetează să mai furnizeze informații operative. Totuși, informațiile rezultate din aceste prelucrări a datelor aduc un plus de cunoaștere, contribuind la luarea unor decizii tot atît de importante ca și cele operative, dar care se aplică într-un viitor mai îndepărtat, conjugîndu-se și cu alte măsuri de perspectivă menite să asigure perfecționarea activității întreprinderii. Satisfacerea acestor cerințe determină necesitatea organizării și ținerii unor evidențe operative a abaterilor stabilite zilnic la cheltuielile de producție directe și a celor stabilite periodic la cheltuielile indirecte.

Datorită acestui amestec de caracteristici ale informațiilor furnizate de abateri și a momentelor în care se realizează, evidența operativă capătă și caracterul de evidență curentă a abaterilor de la costurile planificate.

Organizarea evidenței operativ-curentă a abaterilor la cheltuielile de producție este influențată de mai mulți factori, cum sînt: felurile și cauzele abaterilor; particularitățile tehnologiei de fabricație și ale organizării producției; felul și caracteristicile produselor sau pieselor la care se referă abaterile; mărimea și profilul organismelor în cadrul cărora se organizează această evidență; destinația sau scopul datelor informaționale; natura cheltuielilor la care s-au constatat abaterile; documentele primare în care sînt consemnate operativ abaterile și care stau la baza acestei evidențe etc.

Rolul *evidenței operativ-curentă a abaterilor stabilite la cheltuielile de producție* constă în a asigura cunoașterea, gruparea, sistematizarea și centralizarea datelor informaționale pe perioade de gestiune și pe niveluri ierarhice de conducere, realizîndu-se astfel trecerea de la cunoașterea analitică și concretă, la informarea sintetică, generală asupra acestor abateri.

Dintre factorii enumerați mai sus, scopul pentru care se utilizează datele informaționale constituie factorul cu cea mai mare influență asupra organizării evidenței abaterilor determinate operativ sau periodic la cheltuielile de producție și de desfacere. Din acest punct de vedere datele informaționale furnizate de această evidență trebuie să asigure, înainte de toate, realizarea următoarelor *două obiective* principale:

a) continuarea analizei abaterilor pe un plan superior, dar nu pentru descoperirea cauzelor și răspunderilor, care au fost stabilite prin analiza operativă, ci pentru a se cunoaște volumul, structura, frecvența, tendințele și alte aspecte privitoare la modul de manifestare a abaterilor, nu numai spontan și izolat, ci și pe perioade de timp mai lungi, pe sectoare de activitate și pe procese economice, avînd drept criteriu fundamental de prelucrare a datelor informaționale cauzele de bază ale abaterilor;

b) *calcularea costurilor efective ale producției terminate și neterminate*, la sfîrșitul perioadelor de gestiune sau de calculație, în care scop abaterile se grupează și se centralizează pe produse, lucrări sau servicii.

Ambele feluri de evidențe se diferențiază, la rîndul lor, și pe cele două categorii mari de cheltuieli de producție – cheltuieli directe și cheltuieli indirecte –, cu particularități pe fiecare articol de calculație a costurilor.

25.2. Evidența operativ– curentă a abaterilor de la costurile planificate pe cauze

25.2.1. Evidența operativ–curentă a abaterilor pe cauze la cheltuielile de producție directe

În general, evidența operativă a abaterilor pe cauze la cheltuielile directe se realizează cu ajutorul unor situații individuale întocmite pe secții și ateliere de producție (pe ferme, șantiere etc.), separat pe feluri

de abateri – materiale şi manoperă – şi pe produse, lucrări, servicii, precum şi cu ajutorul unor situaţii centralizatoare, întocmite pe aceleaşi structuri tehnico-productive şi organizatorice (secţii, ateliere, ferme, şantiere etc.) şi tot separat pe feluri de abateri, însă centralizat pentru toate produsele, lucrările sau serviciile şi pe sectoarele sau centrele de cheltuieli.

Cadrul general al centralizării pe niveluri ierarhice îl constituie grupele de materii şi materiale, respectiv, grupele de operaţii tehnologice la care s-au constatat abateri, desfăşurate pe cauze ale abaterilor. Desigur că pot exista şi alte soluţii de sistematizare a datelor informaţionale privind abaterile la cheltuielile de producţie directe, dar acest cadru general oferă multiple posibilităţi de investigaţie şi de continuare a analizei economice pe un plan superior.

Pentru uşurarea muncii de evidenţă şi mai ales, de centralizare a datelor informaţionale, este necesar să existe un „Nomenclator al denumirilor şi simbolurilor (codurilor) abaterilor la cheltuielile de producţie", model proiectat în anexa nr. 86, specific întreprinderilor constructoare de maşini.

Anexa nr. 86

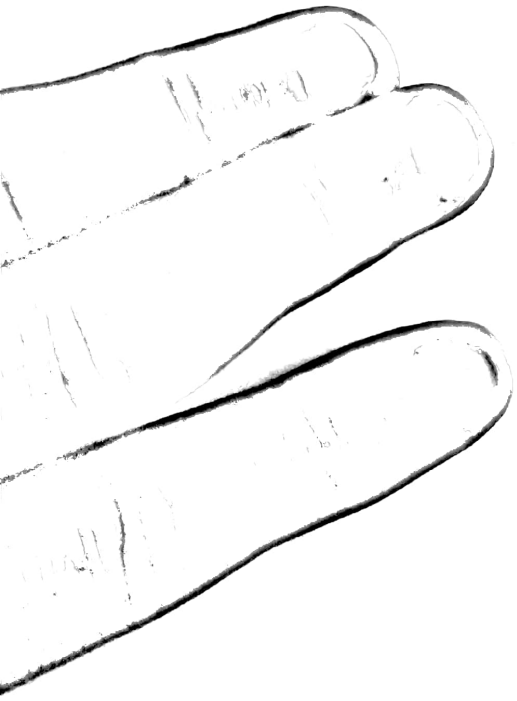
ÎNTREPRINDEREA .....

NOMENCLATORUL
denumirilor şi codurilor abaterilor la cheltuielile de producţiei

Nr. crt.	Denumirea şi aîcauzele abaterilor	Codurile abaterilor		
		Iniţialele	Depăşiri - 1 -	Economii - 2 -
0	1	2	3	4
	A. ABATERI LA CHELTUIELI CU MATERIILE ŞI MATERIALELE DIRECTE	A.C.M.		
	a) Abateri faţă de normal şi preţurile curente ale materiilor şi materialelor directe	A.N.P.M.	1.1.	2.1.
1.	Înlocuirea materialelor din lipsa dimensiunilor prescrise (diferenţe de dimensiuni)	D.D.	1.1.1.	2.1.1
2.	Capete de bare şi fîşii (margini) de tablă peste (sub) toleranţele admise (capete şi fîşii)	C.F.	1.1.2	2.1.2.
3.	Consum pentru înlocuirea rebuturilor	I.R.	1.1.3.	x
4.	.....			
5.	Abateri la materiale din alte cauze	A.M.A.C.	1.1.5.	2.1.5.
6.	Abateri faţă de preţurile curente ale materialelor	A.P.	1.1.6.	2.1.6.
7.	Abateri la cheltuielile de transport-aprovizionare	T.A.	1.1.7.	2.1.7.
	b) Abateri din modificări de norme şi preţuri ale materiilor şi materialelor	M.N.P.	1.2.	2.2.
1.	Modificări de norme prin investiţii-inovaţii aplicate	I.I.	1.2.1.	2.2.1.
2.	Modificări de norme prin reproiectarea produselor	R.P.	1.2.2.	2.2.2.
3.	Modificări de norme prin reproiectarea tehnologiilor	R.T.	1.2.3.	2.2.3.
4.	.....			
5.	Modificări de norme din alte cauze	M.A.C.	1.2.5.	2.2.5
6.	Modificări de preţuri ale materialelor	M.P.	1.2.6.	2.2.6.
7.	Modificări la cheltuieli de transport-aprovizionare	T.a.	1.2.7.	2.2.7.
	B) ABATERI LA CHELTUIELI CU SALARIILE DIRECTE	A.C.R.		
	a) Abateri faţă de normele şi tqarifele de salarii curente	A.N.T.R.	1.3.	2.3.
1.	Abateri de salarii din diferenţe de dimensiuni la materiale înlocuite şi de duritate prescrise	R.D.D.	1.3.1.	2.3.1
2.	Lipsă de S.D.V.-uri prescrise şi înlocuirea lor cu altele	L.S.D.V.	1.3.2.	2.3.2.
3.	Lipsă de utilaje prescrise şi înlocuirea lor cu altele	L.U.	1.3.3.	2.3.3.
4.	Schimbarea tehnologiei de fabricaţie	S.T.	1.3.4.	2.3.4.
5.	Adaos mare (mic) de turnare şi formare	A.M.F.T.	1.3.5.	2.3.5.
6.	Turnare defectă sau model greşit	T.D.	1.3.6.	x
7.	Remanierea rebuturilor	R.R.	1.3.7.	x
8.	Pregătirea necorespunzătoare	P.N.	1.3.8.	x
9.	.....			
10.	Abateri de salarii din alte cauze	A.R.A.C.	1.3.10.	2.3.10.
11.	Abateri faţă de tarifele curente de salarii	A.T.R.	1.3.11.	2.3.11.
	b) Abateri din modificări de norme şi tarife de salarii	M.N.T.	1.4.	2.4.
1.	Modificarea normelor de salarii prin:	M.R.	1.4.1.	2.4.1.
	- invenţii-inovaţii aplicate		1.4.1.1.	2.4.1.1.
	- reproiectarea produselor		1.4.1.2.	2.4.1.2.
	- reproiectarea tehnologiei		1.4.1.3.	2.4.1.3.
	- schimbarea utilajelor şi S.D.V.-urilor		1.4.1.4.	2.4.1.4.
	- alte cauze		1.4.1.5.	2.4.1.5.
2.	Modificarea tarifelor de salarii prin:	M.T.	1.5.	2.5.
	- schimbarea calificării muncitorilor sau a încadrării lucrărilor		1.5.1.	2.5.1.
	- majorarea retribuţiilor prin lege		1.5.2.	x
	- alte cauze		1.5.3.	2.5.3

Scanned with OKEN Scanner

Ca formular pentru evidenţa operativ-curentă a abaterilor la cheltuielile cu materiile prime şi materialele consumabile directe, se poate utiliza „**Fişa de evidenţă a abaterilor la cheltuielile cu materiile şi materialele directe**", a cărui model este proiectat în anexa nr. 87.



Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr. 87

ÎNTREPRINDEREA .....
CENTRUL, ATELIERUL SAU
SECŢIA DE PRODUCŢIE II
PRODUSUL „A"
PRODUCŢIA LANSATĂ: 44 buc.

Fila nr.1

FIŞA DE EVIDENŢĂ A ABATERILOR Nr.12
la cheltuielile cu materiile şi materiale directe pe luna decembrie a.c..
Comanda nr. 9.01.508 Grupa de materiale: profile şi bare din oţel (d şi e)
Data începerii fabricaiei: 01.01.a.c., Încheiat în luna ianuarie a.c.

Nr. crt.	Felurile sau grupele de materiale, centrele, atelierele sau seţiile de producţie	Documentul de înregistrare			Abateri faţă de norme şi preţuri curente							
		Falul	Nr.	Data	Diferenţe de dimensiune ±	Catepe şi fişii ±	Înlocuirea rebuturilor ±		Alte cauze ±	Total abateri faţă de norme curente ±	Abateri faţă de preţurile curente ±	Total abateri faţă de norme şi preţuri curente ±
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1.	„d"	F.L.C.	104	31.12.		-105.600				-105.600		-105.600
2.	„e"	F.L.C.	106	31.12.	+39.600					+39.600	-23.800	+15.800
	TOTAL				**+39.600**	**-105.600**				**-66.000**	**-23.800**	**-89.800**

Abateri faţă de norme şi preţuri curente									Măsuri Luate
Invenţii şi inovaţii aplicate ±	Reproiectarea produselor ±	Reproiectarea tehnologiilor ±		Alte cauze ±	Total abateri din modific. de normare ±	Total abateri din modificarea şi preţurilor ±	Total abateri din modificarea normelor şi preţurilor ±	Total general abateri la cheltuielile. materiale ±	
13	14	15	16	17	18	19	20	21	22
-70.400					-70.400		-70.400	-176.000	
								+15.800	
-70.400					**-70.400**		**-70.400**	**-160.200**	

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr. 88

ÎNTREPRINDEREA .....
CENTRUL, ATELIERUL SAU
SECŢIA DE PRODUCŢIE II .....
PRODUSUL „A" .....
PRODUCŢIA LANSATĂ 44 buc

Fila nr.1

FIŞA DE EVIDENŢĂ A ABATERILOR Nr.12
la cheltuielile cu salariile directe pe luna decembrie 2.....
Comanda nr. 9.01.508 Grupa de operaţii: prelucrări mecanice
Data începerii fabricţaiei: 01.01.2..... Încheiat în luna ianuarie 2.....

Nr. crt.	Felurile sau grupele de operaţie,	Documentul de înregistrare			Abateri faţă de normele şi tarifelecurente de salarii directe												
		Felul	Nr.	Data	Diferenăe de dimens. şi duri-tate mater. ±	Lipsó S.D.V. uri ±	Lip-să uti-laje ±	Schim-barea tehnolo -giei ±	Adaos mare de turnare şi formare ±	Turnare defectă sau model defect +	Rema-nierea rebutu -rilor +	Pregă-tirea necores-punză-toare +		Alte cauze ±	Total abateri faţă de norme ±	Abateri faţă de tarifele de retribuire ±	Total abateri faţă de norme şi tarife ±
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
1.	Strunjire	B.L.A	204	10.12				-27.300							-27.300	+25.000	-2.300
2.	Frezare	B.L.A	205	14.12				+27.300							+27.300	+6.000	+33.300
3.	Forjă	B.L.A	206	16.12				+22.400							+22.400	+20.300	+42.700
	Total							**+22.400**							**+22.400**	**+51.300**	**+73.700**

Abateri din modificarea normelor şi tarifelor de salarii directe													
Modificarea normelor						Modificarea tarifelor						Total general abateri salarii ±	Măsuri luate
Inovaţii şi invenţii ±	Reproiectarea produselor ±	Reproiectarea tehnologiilor ±	Schimbarea S.D.V.urilor şi utilajelor ±	Alte cauze ±	Total modificat norme ±	Schimbarea calificării muncitorilor ±	Schimbarea încadrării lucrărilor ±	Majorarea retribuţiei ±	Alte cauze ±	Total modificat tarife ±	Total modificat norme şi tarife ±		
18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31
		-52.800			-52.800	+51.100				+51.100	-1.700	-4.000	
						+33.600				+33.600	+33.600	+66.900	
						+19.800				+19.800	+19.800	+62.500	
		-52.800			-52.800	**+104.500**				**+104.500**	**+51.700**	**+125.400**	

Scanned with OKEN Scanner

Acest formular are o dublă funcțiune, asigurînd:

a) evidența individuală a abaterilor cheltuielilor de producție pe grupe de materii și materiale, pe produse, desfășurate pe cauze;

b) centralizarea abaterilor de cheltuieli cu materii și materiale directe, care se realizează în funcție de nivelul ierarhic, astfel:

- la nivelul verigilor tehnico-productive și organizatorice, centralizarea cuprinde grupările de materii și materiale desfășurate pe cauze ale abaterilor;

- la nivelurile superioare și pe întreprindere, centralizarea cuprinde abaterile verigilor de bază desfășurate pe cauze ale abaterilor.

Fiecare situație centralizatoare trebuie să fie însoțită de situațiile individuale sau centralizatoare intermediare care au stat la baza întocmirii primelor. În felul acesta, organul de analiză economică al întreprinderii va dispune de o bogată și complexă sursă de date informaționale privind abaterile cheltuielilor efective față de cheltuielile planificate cu materiile și materialele directe.

În mod asemănător ar urma să funcționeze și formularul **„Fișa de evidență a abaterilor la cheltuielile cu manopera directă"**, anexa nr. 88, cu deosebire că, în locul grupelor de materii și materiale, se înscriu „grupele de operații tehnologice" la care s-au stabilit abaterile.

Aplicînd principiul multifuncționalității documentelor primare și de evidența, întreaga evidență a abaterilor la cheltuielile de producție directe, la toate nivelurile ierarhice, inclusiv la nivelul întreprinderii, se bazează pe cele două „fișe de evidență a abaterilor la cheltuielile directe".

25.2.2. Evidența operativ–curentă a abaterilor pe cauze la cheltuielile de producție indirecte

Evidența abaterilor la cheltuielile de producție indirecte se poate realiza cu ajutorul situațiilor comparative lunare, întocmite pe baza datelor din planul costurilor și a datelor din contabilitatea analitică a cheltuielilor indirecte efective, sau a datelor din **„Fișele-limită"** (**„Fișele plafon"**).

Aceste situații trebuie să se întocmească separat, așa cum s-a mai arătat, pe verigile organizatorice tehnico-productive și funcționale ale întreprinderii, desfășurate analitic în structura cheltuielilor după nomenclatorul grupelor, articolelor și elementelor de cheltuieli indirecte, potrivit modelului denumit **„Situația comparativă și a abaterilor cheltuielilor indirecte"**, proiectată în anexa nr. 85.

25.3. Evidența operativ–curentă a abaterilor pe produse la cheltuielile de producție

Această evidență se deosebește pentru abaterile la cheltuielile de producție directe de abaterile la cheltuielile de producție indirecte.

În cazul cheltuielilor de producție directe, evidența operativ-curentă a abaterilor se poate realiza pe baza datelor informaționale consemnate în documentele primare **„Fișa-limită de consum materiale"** (anexa 81) și **„Bonul de lucru în acord"** (anexa 84). În acest caz, situațiile finale ale cheltuielilor cu materiile, materialele și salariile directe, întocmite lunar, pe produse, loturi și serii de produse sau pe comenzi, trebuie să fie proiectate în așa fel încît să cuprindă, în plus, alături de coloanele de cheltuieli efective, și coloane pentru abaterile cheltuielilor efective față de cheltuielile planificate, eventual, defalcate pe cele două feluri de abateri: a) abateri din modificări de norme, prețuri, tarife etc. și b) abateri față de normele, prețurile, tarifele etc. curente. Modelele acestor situații finale pot fi cele din **„Centralizatorul cheltuielilor efective cu materiile și materialele directe și al abaterilor față de cheltuielile planificate"**, prevăzut în anexa nr. 69 și **„Centralizatorul cheltuielilor efective cu salariile directe și al abaterilor față de cheltuielile planificate"**, proiectat în anexa nr. 71.

În cadrul acestor centralizatoare se pot obține subtotaluri pe loturi de produse și totaluri pe serii de produse, respectiv, pe comenzi de calculație. Astfel se ușurează substanțial munca de postcalcul a costurilor.

În legătură cu *abaterile cheltuielilor de producție indirecte* se apreciază că evidența acestor abateri pe cauze, realizată cu ajutorul situațiilor comparative, poate servi și pentru repartizarea abaterilor respective pe produse, fără să mai fie necesară o altă evidență operativ-curentă a abaterilor în cauză.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 26

FINALIZAREA CONTROLULUI ŞI ANALIZEI COSTURILOR

26.1. Identificarea şi raportarea abaterilor excepţionale

Identificarea excepţiilor constă în selecţionarea, din totalul abaterilor stabilite prin comparaţii, a acelor abateri care depăşesc pragul de semnificaţie şi, apoi, evidenţierea distinctă a abaterilor realmente semnificative. Rezolvarea judicioasă a acestei probleme depinde de modul cum este stabilit pragul de semnificaţie al abaterilor.

Raportarea excepţiilor are ca scop transmiterea către conducere a informaţiilor referitoare la abaterile semnificative, raportare care se realizează diferit, în funcţie de momentul controlului, după cum urmează:

a) *în cazul controlului operativ*, informarea conducerii se realizează urgent, fără a se aştepta pînă la întocmirea unui raport final îngrijit, transmiţîndu-se informaţiile în formă brută, prin viu grai, telegrafic, telefonic, prin fax sau prin televiziunea internă, pentru a se putea trece imediat la acţiune. Ulterior, pentru ca excepţiile să fie înţelese, este necesar ca persoanele sau organismele care culeg şi prelucrează datele, să prezinte informaţii suplimentare, imediat ce acest lucru este posibil;

b) *în cazul controlului periodic*, de regulă, rapoartele asupra abaterilor sînt cît se poate de complete, cuprinzînd atît o simplă analiză a cauzelor abaterilor, precizarea răspunderilor pentru ele, cît şi propuneri pentru soluţionarea lor în viitor.

Rapoartele asupra abaterilor semnificative sau excepţiile pot fi prezentate sub *mai multe forme de rapoarte*, ca de exemplu:

- rapoarte sub formă de *tabele sau situaţii*, în cazul în care datele informaţionale nu sînt prea abundente şi cînd se referă la sume relativ mici sau enumerări de poziţii cărora le corespund valori considerabile şi în alte cazuri similare;
- rapoarte sub formă de *diagrame*, folosite pentru condensarea şi prezentarea de ansamblu a unui volum mare de date infomaţionale care se referă la perioade de timp mai lungi;
- rapoarte sub *formă narativă*, folosite cînd se comunică informaţii mai abstracte, pentru evidenţierea unor abateri mai subtile şi cînd se cere a fi sesizate unele abateri apărute la un nivel inferior care nu reies din rapoartele generale. Naraţiunea este folosită pentru explicarea cauzelor abaterilor, comentarea gravităţii lor şi sugerarea de acţiuni concrete.

Rapoartele privind excepţiile trebuie să conţină informaţii din ce în ce mai semnificative sub aspect calitativ, pe măsură ce trec spre nivelurile ierarhice superioare ale conducerii.

26.2. Analiza cauzelor abaterilor şi stabilirea răspunderilor

Analiza cauzelor abaterilor şi stabilirea răspunderilor pentru abateri se realizează în mai multe *momente şi în modalităţi diferite*, potrivit particularităţilor celor două forme de control al costurilor – operativ şi periodic.

- *În cazul controlului operativ*, analiza cauzelor abaterilor se realizează, în primul rînd, de către cei care stabilesc abaterile, în momentul determinării lor. Această analiză este, desigur, foarte sumară, dar ea se completează ulterior, în momentul identificării şi raportării excepţiilor. După aceea, analiza cauzelor abaterilor se aprofundează prin metode specifice şi se completează prin rapoartele operative cu elemente noi rezultate din această analiză. În continuare, se organizează *dezbateri sau discuţii* în aşa-zisele *„şedinţe asupra abaterilor"*, ţinute cu colectivele de personal interesate, la anumite intervale de timp scurte (săptămînal, decadal, chenzinal). În cadrul acestor dezbateri se completează analiza abaterilor din primele momente, prin relatările celor prezenţi, ceea ce asigură o informare din ce în ce mai temeinică a conducerii, în vederea luării deciziilor de reglare a activităţii generatoare de abateri.

• *În cazul controlului periodic* analiza precede raportarea abaterilor şi concluziile ei constituie principalul conţinut al rapoartelor periodice şi baza de discuţii în „şedinţele asupra abaterilor", care se ţin lunar, trimestrial, anual, cu colective mai largi de personal din întreprindere.

După cum se ştie, cauzele abaterilor pot fi multiple: o eroare umană, un defect al unui material, o defecţiune a unui utilaj, o dificultate financiară, o modificare a pieţei de desfacere, unele slăbiciuni organizatorice, neajunsuri funcţionale, incorectitudini ale măsurilor luate, erori de planificare etc.

26.3. Luarea deciziilor de reglare, exercitarea controlului şi închiderea circuitului informaţional

Luarea deciziilor de reglare a activităţii generatoare de abateri are loc numai după stabilirea cauzelor *şi răspunderilor* privitoare la abateri şi se concretizează în măsuri hotărîte de conducere în acest scop, care se transmit executanţilor pe calea inversă raportărilor, pentru a fi aplicate.

În principiu, deciziile luate ca rezultat al abaterilor pot fi numite *„decizii de control"*, care, după ce au fost luate şi aplicate, odată cu reglarea activităţii şi obţinerea rezultatelor, marchează *închiderea circuitului informaţional continuu al controlului costurilor.*

26.4. Punctele sau momentele de întrepătrundere ale controlului şi analizei costurilor cu etapele şi fazele procesului de formare sau calculaţie a costurilor efective

Principalele puncte de contact sau momente de întrepătrundere ale controlului şi analizei costurilor, care relevă concret modul de realizare faptică a integrării acestor acţiuni cu etapele şi fazele procesului complex de formare sau calculaţie a costurilor sînt următoarele:

a) *Faza întîia de analiză şi control operativ al cheltuielilor de producţie şi de desfacere se împleteşte strîns cu faza întîia a colectării cheltuielilor de producţie şi de desfacere efective.* Ambele acţiuni se realizează, în acest moment cu ajutorul aceloraşi documente justificative primare. Astfel, documentele justificative primare constituie mijlocul principal cu ajutorul căruia se realizează colectarea cheltuielilor de producţie şi de desfacere efective, în cadrul sistemului informaţional integrat al costurilor. Totodată, aceleaşi documente justificative primare constituie şi mijlocul principal cu ajutorul căruia se realizează, în acelaşi timp, controlul operativ şi analiza operativă a aceloraşi cheltuieli de producţie şi de desfacere efective.

b) *Faza a doua de analiză şi control periodic al cheltuielilor şi costurilor de producţie şi de desfacere* începe din faza determinării şi decontării costurilor efective ale producţiei finite şi continuă după momentul realizării formării sau calculaţiei costurilor efective.

c) *Chiar şi în celelalte etape şi faze ale celor două acţiuni – controlul şi analiza costurilor – realizate operativ şi periodic aceste acţiuni se întrepătrund* în aceleaşi puncte sau momente ale procesului informaţional unic al costurilor.

26.5. Darea de seamă a abaterilor la costurile de producţie

La sfîrşitul perioadelor de gestiune (lunar, trimestrial şi anual), se întocmesc dări de seamă ale abaterilor costurilor la nivelul întreprinderii, în care sînt centralizate datele privitoare la toate categoriile de abateri constatate în perioada expirată.

Rolul principal al *acestor dări de seamă* se manifestă în *două direcţii principale* şi anume:

a) În primul rînd, rolul dărilor de seamă ale abaterilor este acela *de a furniza datele necesare controlului* şi, mai ales, *analizei îndeplinirii planului costurilor* la sfîrşitul diferitelor perioade de gestiune. În acest scop, datele care reflectă abaterile de la costurile planificate trebuie să fie astfel organizate încît să releve cele mai semnificative caracteristici ale abaterilor, pentru a se putea desprinde cu uşurinţă concluziile esenţiale, în vederea luării celor mai corespunzătoare decizii de orientare a activităţii întreprinderii în viitor.

b) În al doilea rînd, dările de seamă privind abaterile costurilor reprezintă una dintre sursele esenţiale de date informaţionale care *asigură calcularea costurilor efective ale producţiei* în condiţiile aplicării noului sistem informaţional integrat proiectat în această lucrare. Fără datele informaţionale privind abaterile costurilor, în general şi a celor operative în special, acest sistem, după cum s-a demonstrat în capitolele precedente, nu se poate pune în practică.

În mare măsură, abaterile la cheltuielile de producţie şi de desfacere sînt indicatori analitici cu caracter intern, dar, în acelaşi timp, ele au şi o serie de trăsături generale, care permit stabilirea unor coordonate universal valabile pentru organizarea datelor informaţionale în cadrul dărilor de seamă ale abaterilor. Din acest punct de vedere, *structura dărilor de seamă a abaterilor de la costurile planificate*, proiectată în modelul din anexa nr. 89, poate cuprinde următoarele capitole şi subcapitole:

Scanned with OKEN Scanner

Cap.I. Abaterile cheltuielilor cu materiile prime şi materialele consumabile directe, cu subcapitolele:

A) Abaterile cheltuielilor cu materiile şi materialele directe pe grupe ale acestora, desfăşurate pe cauze;

B) Abaterile cheltuielilor cu materiile şi materialele directe pe sectoare sau centre de cheltuieli, desfăşurate pe cauze;

Cap.II. Abaterile cheltuielilor cu salariile directe şi accesoriile acestora, cu subcapitolele:

A) Abaterile cheltuielilor cu salariile şi accesoriile directe pe grupe de operaţii, desfăşurate pe cauze;

B) Abaterile cheltuielilor cu salariile şi accesoriile directe pe sectoare sau centre de cheltuieli, desfăşurate pe cauze;

Cap.III. Abaterile cheltuielilor indirecte, cu următoarele subcapitole:

A) Abaterile cheltuielilor indirecte ale secţiilor principale de producţie (fermelor, şantierelor etc.), desfăşurate pe grupe, subgrupe, articole şi feluri de cheltuieli;

B) Abaterile cheltuielilor generale de administraţie ale întreprinderii, pe grupe, subgrupe, articole şi feluri de cheltuieli;

C) Abaterile cheltuielilor de desfacere, pe grupe, subgrupe şi feluri de cheltuieli;

Cap.IV. Abaterile cheltuielilor de producţie şi de desfacere pe produse (lucrări, servicii), desfăşurate pe articole de calculaţie a costurilor.

Cap.V. Alte abateri ale cheltuielilor de producţie şi de desfacere. În acest capitol se prezintă situaţia abaterilor la acele cheltuieli care nu au fost cuprinse în capitolele I, II, III realizîndu-se astfel o corelaţie între situaţiile prevăzute la primele trei capitole, inclusiv acest capitol (V), pe de o parte, şi datele din capitolul IV, care sînt generale pe întreaga întreprindere, pe de altă parte.

În funcţie de particularităţile diferitelor ramuri ale producţiei, în structura acestei dări de seamă pot fi cuprinse şi alte capitole şi subcapitole de abateri de la costurile planificate, specifice ramurilor şi subramurilor respective.

O ilustrare şi mai elocventă a coordonatelor subsistemului informaţional al abaterilor de la costurile planificate, se poate realiza cu ajutorul **„Modelului schematic al prelucrării integrate a informaţiilor economice privind abaterile cheltuielilor şi costurilor de producţie”** din anexa nr. 90.

Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr. 89

ÎNTREPRINDEREA .....

DAREA DE SEAMĂ A ABATERILOR LA CHELTUIELILE DE PRODUCȚIE
pe luna decembrie a.c. şi cumulat de la începutul anului

Secţiile la care s-au constatat şi cauzele abaterilor		Chelt. cu materiile şi matrialele directe		Chelt. cu salariile directe		C.A.S. şi fond şomaj directe		Chelt.cu întreţ. şi funcţionarea utilaje		Chelt.generale ale secţiilor principale		Chelt.gener.de adm-traţie ale întrepr.		Chelt.de desfacere		TOTAL	
Secţia	Cauzele abaterilor	luna curentă	cumulat	luna curentă	cumulat	luna curentă	cumulat	luna curentă	cumulat	luna curentă	cumulat	luna curentă	cumulat	luna curentă	cumulat	luna curentă	cumulat
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
I	1. Abateri faţă de norme curente 2. Abateri faţă de preţ şi tarif curent 3. Total abateri (1+2) 4. Modificări de norme 5. Modificări de preţ şi tarife 6. Total modificări (4+5)																
	7. Total abateri + modificări (3+6)																
II	8. Abateri faţă de norme curente 9. Abateri faţă de preţ şi tarif curent 10. Total abateri (8+9) 11. Modificări de norme 12. Modificări de preţ şi tarife 13. Total modificări (11+12)																
	14. Total abateri + modif. (10+13)																
III	15. Abateri faţă de norme curente 16. Abateri faţă de preţ şi tarif curent 17. Total abateri (15+16) 18. Modificări de norme 19. Modificări de preţ şi tarife 20. Total modificări (18+19)																
	21. Total abateri + modif. (17+20)																

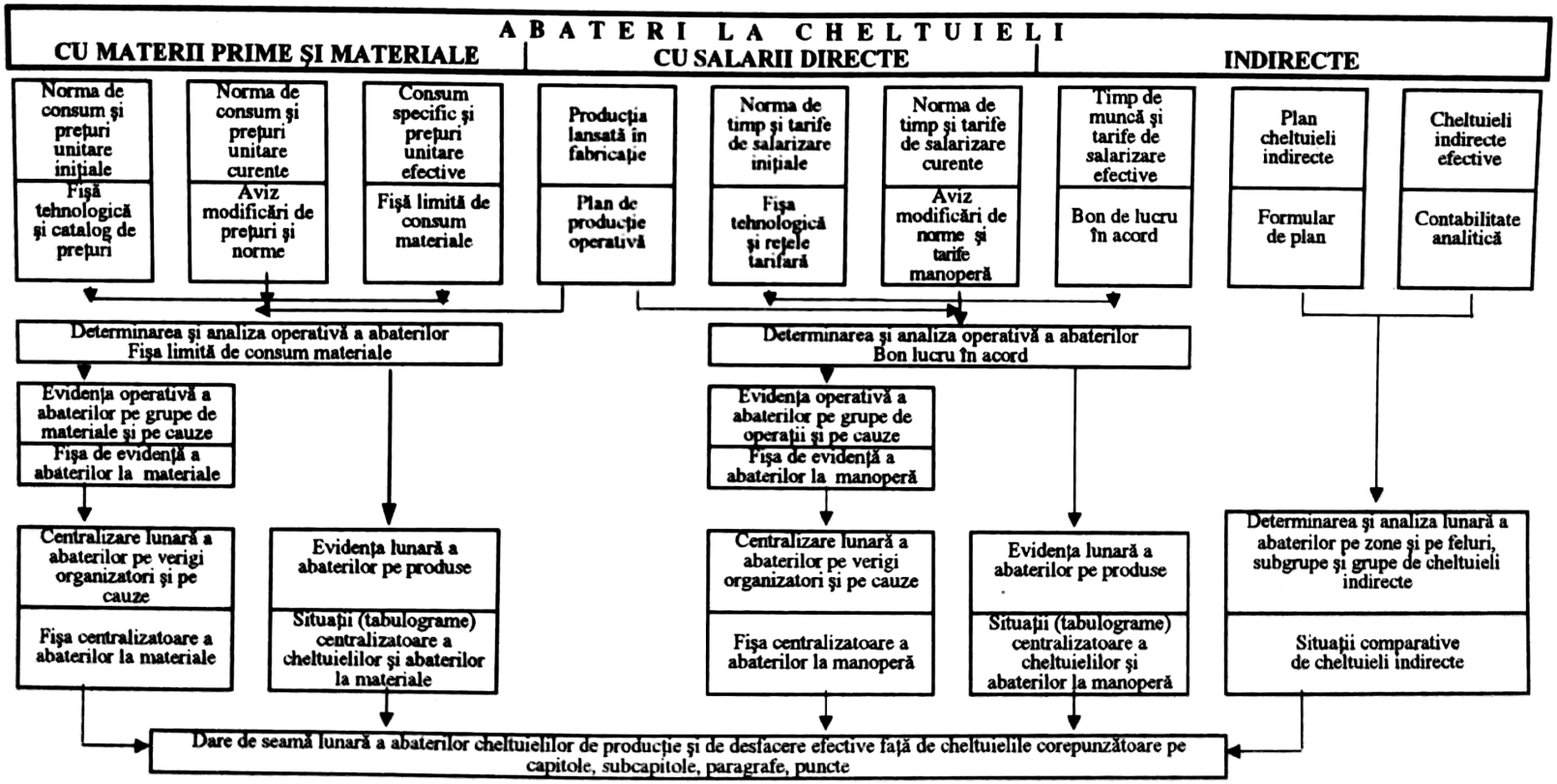
Scanned with OKEN Scanner

Anexa nr.89 (continuare)

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
Total general	22. Abateri faţă de norme curente (1+8+15)	-630.000 -23.800	-6.540.000 -270.000	-186.000 +140500	-2.379.600 +1.890.400	- -	- -										
	23. Abateri faţă de preţ şi tarif curent (2+9+16)	-654.200 -749.000	-6.810.000 -8.465.000	-45.500 -367.600	-429.200 -3.052.400	-15.700 -	-148200 -										
	24. Total abateri (22+24)	-	-	+326600	+3.782.600	-	-										
	25. Modificări de norme (4+11+18)	-749.000	-8.465.000	+59.000	+730.200	+20300	+224100										
	26. Modificări de preţ şi tarife (5+13+19)																
	27. Total modificări (25+27)																
	28. Total abateri + modif. (24+27)	-1403200	-15275000	+13.500	+301.000	+4.600	+75.900	-200000	-1300000	-1000000	-11000000	-200000	-1400000	-220000	-650000	-2105100	-19359000
	din care:																
IV	Produsul „A"	-1403200	-15275000	+13.500	+301.000	+4.600	+75.000	-200.000	-1300000	-1000000	-11000000	-200.000	-1400000	-220.000	-650.000	-2105100	-19359000
	Produsul „B"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Produsul „C"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
V	Alte abateri	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Scanned with OKEN Scanner

SCHEMA MODELULUI
prelucrării integrate a informației economice privind abaterile cheltuielilor de producție



Scanned with OKEN Scanner

BIBLIOGRAFIE

1. Baciu. A. - *Opinii în legătură cu metoda calculaţiei preţului de cost*.Revista de Contabilitate nr. 2/1973.
2. Baciu A. şi Oprean I. - *Calculaţia şi optimizarea preţului de cost.* Universitatea„Babeş-Bolyai" Cluj-Napoca, 1974
3. Baciu A., Oprean I. şi Oltean I. - *Calculaţia costurilor*. Universitatea „Babeş-Bolyai" Cluj-Napoca, 1979
4. Baciu A. şi Duţia T. - *Sistemul informaţional integrat al costurilor*. Editura „Dacia", 1981.
5. Baciu A. - *Bazele contabilităţii*. Universitatea „Babeş-Bolyai" Cluj-Napoca, 1979
6. Baciu A. şi Matiş D. - *Bazele contabilităţii*. Universitatea „Dimitrie Cantemir" Cluj-Napoca, 1993
7. Baciu A. - *Bazele contabilităţii*. Universitatea „Bogdan Vodă", Cluj-Napoca, 1997.
8. Baciu A. - *Contabilitatea financiară a agenţilor economici*. Universitatea „Bogdan Vodă" Cluj-Napoca, 1997.
9. Bărbulescu C. - Managementul producţiei industriale. Editura A.S.E. Bucureşti, 1994.
10. Bârbăcioru V. şi Bică F. - *Calculaţia costurilor asistată de calculator*. Editura „Scrisul Românesc", Craiova, 1987
11. Beju Viorel - *Mecanismul preţurilor în economia de piaţă*. Editura „Promedia", Cluj-Napoca, 1995.
12. Boldişor C.I. - *Metode moderne de determinare şi analiza preţurilor de cost*. Editura politică, Bucureşti, 1971.
13. Boulescu M. - *Coordonate ale perfecţionării contabilităţii*. Editura ştiinţifică şi enciclopedică, Bucureşti, 1979.
14. Boulescu M. şi Ghiţă M. - *Control financiar şi expertiză contabilă*. Editura „Eficient", Bucureşti, 1996
15. Cârstea Gh. - *Contribuţii la definirea obiectului calculaţiei preţului de cost*. Revista de contabilitate nr.2/1971.
16. Cârstea Gh. - *Consideraţii asupra metodelor de calculaţie a preţului de cost*. Revista de contabilitate nr.12/1971.
17. Cârstea Gh. şi Călin O. *Calculaţia costurilor*. Editura didactică şi pedagogică, Bucureşti, 1980.
18. Demetrescu C.G. - *Evidenţa cheltuielilor de producţie şi calculaţia preţului de cost în întreprinderile constructoare de maşini*, E.S.D.P. Bucureşti, 1962.
19. Demetrescu C.G. - *Istoria contabilităţii*. Editura ştiinţifică, Bucureşti, 1972.
20. Demetrescu C.G. şi colectivul - *Contabilitatea, ştiinţă fundamentală şi aplicativă*. Editura „Scrisul Românesc", Craiova, 1979.
21. Drăgan C.M. - *Sistemul informaţional în domeniul costurilor de producţie*. Editura „Dacia",1975.
22. Drăgan C.M. - *Calculaţia costurilor*. Editura Economică, Bucureşti, 1980.
23. Drăgan C.M. - *Noua contabilitate a agenţilor economici*, ediţia I şi II. Editura „Hercules", Bucureşti, 1993-1994.
24. Duţia T. şi colab. - *Aplicarea metodei normative de evidenţă a cheltuielilor de producţie şi de calculaţie a preţului de cost*. Revista Evidenţa contabilă, Supliment nr.3/1964 şi nr.1/1965.
25. Duţia T. şi colab. - *Metoda costurilor standard*. Revista Evidenţa contabilă, Supliment nr.2/1969.

Scanned with OKEN Scanner

26. Duţia T. - *Metoda analizei valorii*. Revista de contabilitate nr.6/1970.

27. Duţia T. - *Unele consideraţiuni cu privire la metodele de calculaţie a costurilor*. Revista de contabilitate nr.8/1970.

28. Dumbravă P., Pop A. - *Contabilitatea de gestiune în comerţ şi turism*, Editura „Intelcredo", Deva, 1995.

29. Dumbravă P., Pop A. - *Contabilitatea de gestiune în industrie*. Editura „Intelcredo". Dedva, 1997.

30. Dobrotă Niţă şi colab. - *Economie politică*. Editura Academiei Bucureşti, 1995.

31. Evian E.I. - *Contabilitatea dublă*. Bucureşti, 1946.

32. Epuran N. şi colectivul - *Contabilitatea financiară în noul sistem contabil*. Vol.I şi II, Editura de Vest, Timişoara, 1995.

33. Enache Gh, Puchiţă V., Gligel Gh. - *Contabilitatea în industrie*. Editura ştiinţifică, Bucureşti, 1974.

34. Feleagă N. şi Ionaşcu D. - *Contabilitatea financiară*, vol.I, II, III, IV, Editura Economică, Bucureşti, 1993.

35. Feleagă N. şi colectivul - *Contabilitatea aprofundată*. Editura Economică, Bucureşti, 1996.

36. Feleagă N. - *Îmblînzirea junglei contabilităţii*. Editura Economică, Bucureşti, 1996.

37. Feleagă N. - *Controverse contabile*. Editura Economică, Bucureşti, 1996.

38. Feleagă N. - *Sistemul contabilităţii comparate*. Editura Economică, Bucureşti, 1997.

39. Feleagă N. - *Dincolo de frontierele vagabondajului contabil*. Editura Economică, Bucureşti, 1997.

40. Feleagă N. şi Ionaşcu D. - *Tratat de contabilitate financiară*, vol.I şi II, Editura Economică, Bucureşti, 1998

41. Iordache Al. - *Calculaţia şi evidenţa costurilor în industria materialelor de construcţii*. Revista de contabilitate nr.10/1978.

42. Iacob C. şi Ionescu S. - *Contabilitatea de gestiune*. Editura „Aias", Craiova, 1996.

43. Iacob C. şi Drăcea R.M. - *Contabilitatea analitică şi de gestiune*. Editura Economică, Bucureşti, 1998.

44. Jurcă I. - *Aplicarea metodei normative de evidenţă a cheltuielilor şi de calculaţie a preţului de cost la întreprinderile industriale*. Revista Evidenţa contabilă nr.7-12/1963.

45. Maynard H.B. - *Conducerea activităţii economice*, vol.I-V. Traducere din literatura americană, după ediţia din 1967, Editura Tehnică, Bucureşti, 1970

46. Manolescu M. şi colab. - *Noul sistem contabil. Contabilitatea de gestiune*, Editura „Sidex", Galaţi, 1994.

47. Matiş D. şi Danciu R. - *Aplicaţii ale noului sistem contabil*. Editura „Eşantion", Cluj, 1994.

48. Matiş D. - *Probleme privind gestiunea economică în industria de pielărie şi încălţăminte*. Editura „Sincron", Cluj, 1997.

49. Mărgulescu D. şi colab. - *Analiza economico-financiară a întreprinderii: metode şi tehnici*. Editura Economică, Bucureşti, 1994.

50. Mărgulescu D. şi Niculescu M. - *Diagnostic economico-fiannciar. Concepte-Metode-Tehnici*. Editura „Romcart", Bucureşti, 1994.

51. Năstase L. - *Calculaţia preţului de cost în industrie*. Editura ştiinţifică, Bucureşti, 1969.

52. Năstase L. - *Calculaţia preţului de cost cu ajutorul coeficientului de echivalenţă*. Revista Evidenţa contabilă nr.10/1969.

53. Negescu I. - *Logica înregistrărilor contabile*. Editura Economică, Bucureşti, 1997.

54. Negucioiu A. - *Reducerea cheltuielilor de producţie, factor al dezvoltării economico-sociale*. Revista de contabilitate nr.12/1972.

Scanned with OKEN Scanner

55. Olaru C. - *Costul şi calculaţia costurilor*. Editura didactică şi pedagogică, Bucureşti, 1997.

56. Pântea P.I. şi colab. - *Contabilitatea financiară a agenţilor economici*. Editura „Intelcredo", Deva, 1995

57. Pântea P.I. - *Managementul contabilităţii româneşti*, vol.I lşi II, Editura „Intelcredo", Deva, 1998.

58. Pârvu F. - *Costuri şi fundamentarea deciziilor*. Editura Economică, Bucureşti, 1999.

59. Popescu V.M., Niţescu N., Timaru D. - *Repartizarea cheltuielilor indirecte asupra preţului de cost al produselor în întreprinderile industriale*, Revista Evidenţa contabilă, Supliment nr.3/1968.

60. Protopopescu V.N. şi Stoica D. - *Sistemul de informare economică şi procesul de luare a deciziilor în întreprindere*. Editura didactică şi pedagogică, Bucureşti, 1972.

61. Puchiţă V., Voica V., Ghişe D. - *Organizarea şi conducerea contabilităţii întreprinderii industriale*. Editura didactică şi pedagogică, Bucureşti, 1975.

62. Purcărete C. - *Sistemul informaţional*. Editura didactică şi pedagogică, Bucureşti, 1972.

63. Pop. A. - *Contabilitatea de gestiune în comerţ*. Editura „Intelcredo", Deva, 1997.

64. Pop A. - *Contribuţii privind evaluarea şi decontarea producţiei la cost efectiv*. Revista de contabilitate nr.6/1986.

65. Ristea M. - *Contabilitatea societăţilor comerciale*, Vol.I şi II, Editura C.E.C.C.A.R., Bucureşti, 1995.

66. Rusu D. - *Contabilitatea generală*, Ediţia a II-a, Bucureşti, 1972.

67. Schateles - *Modelul în ştiinţele economice*. Editura Politică, Bucureşti, 1967.

68. Smărăndescu N. şi Stoenescu E. - *Consideraţii cu privire la perfecţionarea contabilităţii cheltuielilor de producţie*. Revista Evidenţa contabilă nr.8/1969.

69. Smărăndescu N., Roşca P. - *Calculaţia costurilor după metoda „tarif-oră-maşină (T.O.M.)"*. Revista de contabilitate, Supliment nr.1/1970.

70. Smărăndescu N., Stoenescu E. - *Principii şi tendinţe în contabilitatea costurilor*. Revista de contabilitate nr.3/1970.

71. Stoenescu E., Tîrlea I. - *Calculaţia costurilor după metoda copsturilor directe*. (Direct costing). Revista Evidenţa contabilă nr.1/1969.

72. Staicu C. şi colab. - *Contabilitatea financiară şi de gestiune*. Editura „Aias", Craiova, 1996.

73. Toma M., Chivulescu M. - *Audit financiar şi certificarea conturilor anuale. Editura fundaţia pentru management financiar-contabil şi audit „Grigore Ivancu"*, Iaşi, 1997.

74. Tîrlea I., Constantinescu E. - *Calculatia costurilor după metoda G.P.* Revista Evidenţa contabilă nr.9/1969.

75. Vişan D. - *Contabilitatea în comerţul exterior*, vol.I şi II, Editura „Economică", Bucureşti, 1996.

76. Ministerul Finanţelor - *Sistemul contabil al agenţilor economici*, 1994

77. Ministerul Finanţelor - Colecţia revistei „*Finanţe, credit şi contabilitate*", anii 1990-2000.

78. x x x - Colecţia revistei „*Tribuna economică*", anii 1990-1999.

79. x x x - Legea contabilităţii nr.82/1991, M.O. 265/1991

Scanned with OKEN Scanner

CUPRINS

Preafaţă 5

Partea I
OBIECTUL DE STUDIU AL COSTURILOR

Capitolul 1 **STUDIUL GENERAL AL COSTURILOR** 9
1.1. Constituirea şi evoluţa studiului costurilor 9
1.2. Rolul costurilor în fundamentarea deciziilor economico-financiare 10
1.3. Definirea şi tipologia costurilor 11
1.4. Conţinutul, structura şi sfera obiectului de studiu al costurilor 12
1.4.1. Conţinutul obiectului de studiu al costurilor 12
1.4.2. Structura obiectului de studiu al costurilor 13
1.4.3. Sfera obiectului de studiu al costurilor 13

Capitolul 2 **CHELTUIELILE CARE FORMEAZĂ COSTURILE** 14
2.1. Conţinutul şi structura generală a cheltuielilor care formează costurile 14
2.2. Conţinutul şi structura cheltuielilor specifice agenţilor economici 15
2.2.1. Structura şi conţinutul cheltuielilor după natura lor economică – „pe elemente primare de cheltuieli" 16
2.2.2. Structura şi conţinutul cheltuielilor pe destinaţii economice şi „pe articole de calculaţie a costurilor" 19

Capitolul 3 **PRODUCŢIA – GENERATOAREA COSTURILOR** 35
3.1. Producţia ca proces economic care generează cheltuielile de organizare şi conducere a procesului de muncă 35
3.1.1. Structura tehnică, tehnologia şi organizarea producţiei 36
3.1.1.1. Structura tehnică a producţiei 36
3.1.1.2. Tehnologia producţiei 36
3.1.2.3. Organizarea producţiei 37
3.1.2. Structura organizatorică a întreprinderii 40
3.1.3. Locurile şi sectoarele sau centrele de cheltuieli 41
3.2. Producţia ca rezultat al procesului de muncă – generatoarea cheltuielilor constitutive ale produselor obţinute, lucrărilor executate şi serviciilor prestate 42
3.2.1. Conţinutul, rolul şi forma purtătorilor de costuri şi a purtătorilor de cheltuieli 42
3.2.2. Unitatea de calculaţie – factor de exprimare cantitativă a producţiei pentru care se calculează costurile 47
3.2.3. Perioada de calculaţie – factor de delimitare în timp a costurilor 48

Partea a II-a
SISTEMUL METODOLOGIC AL COSTURILOR

Capitolul 4 **CONŢINUTUL ŞI STRUCTURA SISTEMULUI METODOLOGIC AL COSTURILOR** 49
4.1. Conţinutul sistemului metodologic al costurilor 49
4.2. Conceptul de sistem metodologic şi informaţional integrat al costurilor 50
4.2.1. Trăsăturile sistemului informaţional integrat al costurilor 50

Scanned with OKEN Scanner

4.2.2. Definirea sistemului informațional integrat al costurilor 51
4.3. Structura ansamblului metodologic integrat al costurilor 51
4.4. Factorii care asigură integrarea conținutului general al sistemului informațional al costurilor 52

Capitolul 5 **MODELAREA SISTEMULUI INFORMAȚIONAL INTEGRAT AL COSTURILOR** 53
5.1. Noțiunea de model, necesitatea și rolul modelelor în realizarea sistemului informațional integrat al costurilor 53
5.2. Tipurile de modele ale sistemului informațional integrat al costurilor 54
5.3. Modelele principalelor subsisteme informaționale ale costurilor 55
5.3.1. Modelul organizării sistemului informațional integrat al costurilor 55
5.3.2. Modelul informațional integrat al subsistemului de formare sau calculație a costurilor de producție 58
5.3.3. Modelul informațional integrat al subsistemului de control și analiză a costurilor de producție 60
5.3.4. Modelul schematic general al sistemului informațional integrat al costurilor 60

Capitolul 6 **RECONSIDERAREA CRITICĂ ȘI ACTUALIZAREA ANSAMBLULUI METODOLOGIC AL COSTURILOR – PREMISĂ FUNDAMENTALĂ A REALIZĂRII UNUI SISTEM INFORMAȚIONAL INTEGRAT AL COSTURILOR** 63
6.1. Metode și procedee clasice sau de bază ale sistemului informațional al costurilor 64
6.1.1. Metode clasice sau de bază al sistemului informațional ale costurilor 64
6.1.2. Procedee clasice sau de bază ale sistemului informațional al costurilor 64
6.2. Metode și procedee moderne sau complementare ale sistemului informațional al costurilor 65
6.2.1. Metoda de control și analiză a costurilor 65
6.2.1.1. Metode de control și analiză a costurilor la sfîrșitul perioadelor de gestiune 65
6.2.1.2. Metode de control operativ și analiză operativă a cheltuielilor de producție 67
6.3. Metode moderne sau alternative de calculație, control și analiză a costurilor 67
6.4. Necesitatea și posibilitatea integrării „metodei plan-efectiv" cu „metoda normativă" 68
6.5. Contabilitatea – componenta de bază a sistemului metodologic al costurilor 69

Partea a III-a
ORGANIZAREA SISTEMULUI INFORMAȚIONAL INTEGRAT AL COSTURILOR

Capitolul 7 **METODE, FORME ȘI MODELUL DE ORGANIZARE A SISTEMULUI INFORMAȚIONAL INTEGRAT AL COSTURILOR** 71
7.1. Conceptul de organizare a sistemului informațional integrat al costurilor 71
7.2. Metode și forme de organizare a sistemului informațional integrat al costurilor 71

Capitolul 8 **ORGANIZAREA SISTEMULUI INFORMAȚIONAL INTEGRAT AL COSTURILOR DUPĂ METODA „PE FAZE DE FABRICAȚIE"** 73
8.1. Locul și rolul fazelor de fabricație în organizarea sistemului informațional integrat al costurilor 73
8.2. Raportul dintre fazele de fabricație și fazele de organizare a sistemului informațional integrat al costurilor (fazele de calculație) 75
8.3. Variantele organizării sistemului informațional integrat al costurilor „pe faze de fabricație" 76
8.3.1. Organizarea sistemului informațional integrat al costurilor după metoda „pe faze de fabricație" în varianta „fără semifabricate" 76
8.3.2. Organizarea sistemului informațional integrat al costurilor după metoda „pe faze de fabricație" în varianta „cu semifabricate" 81

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 9 **METODA „PE COMENZI" DE ORGANIZARE A SISTEMULUI INFORMAȚIONAL INTEGRAT AL COSTURILOR** 86
9.1. Definirea, locul și rolul comenzilor în organizarea sistemului informațional integrat al costurilor 86
9.2. Conținutul și sfera comenzilor de calculație a costurilor 87
9.3. Felurile comenzilor de calculație a costurilor 87

Capitolul 10 **METODA „GLOBALĂ" DE ORGANIZARE A SISTEMULUI INFORMAȚIONAL INTEGRAT AL COSTURILOR** 93
10.1. Conținutul și particularitățile metodei „globale" de organizare a sistemului informațional integrat al costurilor 93
10.2. Variante de aplicare a metodei „globale" de organizare a sistemului informațional integrat al costurilor 94

Capitolul 11 **FORME DE ORGANIZARE A SISTEMULUI INFORMAȚIONAL INTEGRAT AL COSTURILOR** 96
11.1. Antecalculația costurilor 96
11.2. Postcalculația costurilor 97
11.3. Organizarea antecalculației și postcalculației costurilor 97
11.4. Alte forme de organizare a sistemului informațional integrat al costurilor 97

Partea a IV-a
FORMAREA SAU CALCULAȚIA COSTURILOR

Capitolul 12 **ETAPELE ȘI FAZELE PROCESULUI COMPLEX DE FORMARE SAU CALCULAȚIE A COSTURILOR** 99
12.1. Determinarea și delimitarea primară a cheltuielilor întreprinderii 99
12.1.1. Conținutul determinării și delimitării primare a cheltuielilor întreprinderii 99
12.1.2. Procedee de determinare și delimitare primară a cheltuielilor întreprinderii 99
12.1.2.1. Procedeul ponderării cantităților cu prețurile sau tarifele 100
12.1.2.2. Procedeul aplicării de cote procentuale asupra unor valori absolute 101
12.1.2.3. Procedeul defalcării unor cote de cheltuieli în raport cu numărul perioadelor de gestiune 102
12.2. Colectarea primară a cheltuielilor întreprinderii 102

Capitolul 13 **CALCULAȚIA ȘI DECONTAREA COSTURILOR PRODUCȚIEI DE CIRCULAȚIE INTERNĂ** 103
13.1. Particularitățile producției auxiliare și de bază interdependente 103
13.2. Repartizarea, pe purtătorii de cheltuieli și de costuri, a cheltuielilor indirecte ale secțiilor auxiliare cu producție complexă 103
13.3. Calculația și decontarea costurilor producției interdependente sau a livrărilor și prestațiilor reciproce dintre secțiile auxiliare de producție 104
13.3.1. Particularitățile producției interdependente și a calculației costurilor acesteia 104
13.3.2. Procedeele de calculație a costurilor producției interdependente 105
13.3.2.1. Procedeul neluării în calcul a costurilor livrărilor sau prestațiilor reciproce .. 105
13.3.2.2. Procedeul evaluării livrărilor sau prestațiilor reciproce la costuri prestabilite sau ipotetice 105
13.3.2.3. Procedeul reiterării 105
13.3.2.4. Calculația și decontarea costurilor producției interdependente folosind un sistem de ecuații de gradul I cu două sau mai multe necunoscute 108
13.3.2.5. Combinații de procedee bazate pe o anumită ordine de succesiune a calculelor efectuate pentru determinarea costurilor producției auxiliare interdependente 108

Scanned with OKEN Scanner

13.4. Calculația și decontarea costurilor producției auxiliare livrate către secțiile principale și alte sectoare, ferme, șantiere ale întreprinderii 111

Capitolul 14 **CRITERII ȘI PROCEDEE DE REPARTIZARE A CHELTUIELILOR DE PRODUCȚIE ȘI CIRCULAȚIE INDIRECTE** 113
14.1. Criteriile de repartizare a cheltuielilor indirecte 113
14.1.1. Conținutul, rolul și structura criteriilor de repartizare a cheltuielilor indirecte 113
14.1.3. Criteriile comune sau generale de repartizare a cheltuielilor indirecte 113
14.1.3. Criterii specifice de repartizare a unor cheltuieli indirecte: 115
14.1.4. Particularități privind criteriile de repartizare a unor cheltuieli indirecte în agricultură 117
14.2. Procedeele de repartizare a cheltuielilor indirecte 117
14.2.1. Repartizarea cheltuielilor indirecte ale secției (fermei, șantierului etc.) cu ajutorul suplimentării prin coeficient unic 118
14.2.2. Repartizarea cheltuielilor indirecte ale secției (fermei, șantierului etc.) cu ajutorul suplimentării prin coeficienți diferențiați 118
14.2.3. Repartizarea cheltuielilor indirecte ale secției (fermei, șantierului etc) cu ajutorul suplimentării prin coeficienți selectivi 119
14.2.4. Repartizarea cheltuielilor indirecte ale secției (fermei, șantierului etc.) cu ajutorul suplimentării prin cifre relative de structură 120
14.2.5. Repartizarea cheltuielilor indirecte în cadrul întreprinderilor cu activitate integral sau parțial sezonieră 121
14.2.6. Repartizarea cheltuielilor generale de administrație ale întreprinderii proporțional cu cheltuielile de prelucrare ale secțiilor (fermelor, șantierelor etc.) de producție 122
14.2.7. Repartizarea cheltuielilor de desfacere a produselor și mărfurilor 122

Capitolul 15 **PROCEDEE DE CALCULAȚIE A COSTURILOR** 123
15.1. Natura costurilor și procedeele determinării lor 123
15.2. Procedeul diviziunii simple 123
15.3. Procedeul valorii rămase (sau al restului) 124
15.4. Procedeul coeficienților de echivalență 126
15.4.1. Domeniile de aplicare și conținutul procedeului coeficienților de echivalență 126
15.4.2. Varianta coeficienților de echivalență simpli 127
15.4.3. Varianta coeficienților de echivalență complecși 128
15.4.4. Varianta coeficienților de echivalență agregați 129
15.5. Particularități privind determinarea costurilor de achiziție și de desfacere a bunurilor 133
15.5.1. Determinarea costurilor de achiziție 133
15.5.2. Determinarea costurilor de desfacere 134

Partea a V-a
PLANIFICAREA COSTURILOR

Capitolul 16 **CONȚINUTUL, STRUCTURA ȘI METODOLOGIA PLANIFICĂRII COSTURILOR** 135
16.1. Conținutul și structura planului costurilor 135
16.2. Metodologia elaborării planului costurilor 135
16.2.1. Etapele elaborării planului costurilor 135
16.2.2. Procedeele elaborării planului costurilor 135
16.2.3. Datele informaționale necesare elaborării planului costurilor 136

Capitolul 17 **PLANIFICAREA CHELTUIELILOR DE PRODUCȚIE ȘI DE DESFACERE A PRODUSELOR** 137
17.1. Planificarea cheltuielilor de producție directe 139
..... 139

Scanned with OKEN Scanner

17.1.1. Planificarea cheltuielilor privind consumul de materii prime şi materiale consumabile directe 139
17.1.2. Planificarea cheltuielilor directe cu salariile, contribuţiile unităţii la asigurările sociale, la fondul de sănătate şi la fondul de şomaj 142
17.2. Planificarea cheltuielilor producţiei sau activităţilor auxiliare 145
17.3. Planificarea cheltuielilor indirecte ale secţiilor principale de producţie sau ale fermelor agricole, şantierelor de construcţii, sectoarelor dispersate etc. 147
17.4. Planificarea cheltuielilor generale de administraţie ale întreprinderii 150
17.5. Planificarea cheltuielilor de desfacere 150
17.5.1. Planificarea cheltuielilor de desfacere a produselor 151
17.5.2. Planificarea cheltuielilor de desfacere a mărfurilor 151
17.6. Planul general (centralizat) al cheltuielilor de producţie şi de desfacere a produselor 154

Capitolul 18 **PLANIFICAREA COSTURILOR PRODUSELOR, LUCRĂRILOR ŞI SERVICIILOR** 156
18.1. Planificarea costurilor unitare ale produselor, lucrărilor sau/şi serviciilor 156
18.1.1. Repartizarea cheltuielilor de producţie indirecte planificate 156
18.1.2. Întocmirea planului costurilor pe fiecare produs, lucrare sau serviciu 159
18.2. Planificarea costurilor totale ale produselor, lucrărilor sau serviciilor 159
18.3. Planificarea reducerii costurilor de producţie 164
18.4. Planul lunar al costurilor de producţie 164

Capitolul 19 **ACTUALIZAREA PERIODICĂ A COSTURILOR PLANIFICATE INIŢIAL, DE BAZĂ SAU DE PORNIRE** 166
19.1. Conţinutul actualizării periodice a costurilor planificate 166
19.1.1. Modificările de norme, preţuri, tarife etc. şi evidenţa acestora 166
A. Modificările de norme, preţuri, tarife etc. 166
B. Evidenţa modificărilor de norme, preţuri, tarife etc. 166
19.2. Recalcularea şi actualizarea costurilor planificate iniţial, de bază sau de pornire 169
19.2.1. Recalcularea şi actualizarea cheltuielilor de producţie şi de desfacere a produselor planificate iniţial, de bază sau de pornire 169
19.2.1.1. Recalcularea şi actualizarea cheltuielilor directe planificate iniţial, de bază sau de pornire 169
19.2.1.2. Recalcularea şi actualizarea cheltuielilor indirecte ale secţiilor principale de producţie planificate iniţial, de bază sau de pornire 172
19.2.1.3. Recalcularea şi actualizarea cheltuielilor generale de administraţie ale întreprinderii planificate iniţial, de bază sau de pornire 174
19.2.1.4. Recalcularea şi actualizarea cheltuielilor de desfacere planificate iniţial, de bază sau de pornire 175
19.2.2. Recalcularea şi actualizarea costurilor produselor planificate iniţiale, de bază sau de pornire 175
19.2.2.1. Recalcularea şi actualizarea costurilor unitare ale produselor planificate iniţial, de bază sau de pornire 175
19.2.2.2. Recalcularea şi actualizarea costurilor totale ale produselor (lucrărilor sau serviciilor) planificate iniţial, de bază sau de pornire 175

Partea a VI-a
REALIZAREA SAU FORMAREA COSTURILOR EFECTIVE

Capitolul 20 **LOCUL ŞI ROLUL CONTABILITĂŢII ÎN CADRUL SISTEMULUI INFORMAŢIONAL INTEGRAT AL COSTURILOR** 181
20.1. Criterii de apreciere a locului şi rolului contabilităţii în cadrul sistemului informaţional integrat al costurilor 181

Scanned with OKEN Scanner

20.2. Reforma contabilității agenților economici și implicațiile ei în procesul complex de formare sau calculație, control și analiză a costurilor 182
20.3. Evoluția și perspectivele aplicării noului sistem de contabilitate al agenților economici din România în procesul de formare sau calculație a costurilor 182
20.4. Necesitatea unui model general flexibil al contabilității de gestiune a cheltuielilor agenților economici 183
20.5. Sfera de cuprindere a cheltuielilor în contabilitatea agenților economici 184
20.6. Elementele fundamentale de formare sau calculație a costurilor efective 187
20.7. Modalitățile și mijloacele de reflectare analitică a cheltuielilor și calculul costurilor efective de producție 188
20.7.1. Contabilitatea analitică a cheltuielilor și calculul costurilor efective ale producției prin „Metoda plan-efectiv" 188
20.7.2. Contabilitatea analitică a cheltuielilor și calculul costurilor efective ale producției prin „Metoda normativă" 190
20.7.3. Contabilitatea analitică a cheltuielilor și calculul costurilor efective ale producției în condițiile integrării „Metodei plan-efectiv" cu „Metoda normativă" 192
20.7.3.1. Elementele integratoare ale noului sistem de contabilitate analitică și postcalcul a costurilor de producție 192
20.7.3.2. Principiile noului model al „fișei de postcalcul" a costurilor de producție 193
20.7.3.3. Metodologia de completare a rubricilor formularului „Fișa de evidență analitică a cheltuielilor și calcul a costurilor efective ale producției neterminate și terminate" 197
20.7.3.4. Condițiile necesare utilizării noii „fișe de postcalcul" a costurilor de producție 198
20.7.3.5. Sfera de aplicare a noului model al fișei de evidență analitică a cheltuielilor și de calcul a costurilor efective ale producției 199
20.8. Sistemul de înregistrare contabilă cronologică și sistematică a cheltuielilor efective ale agenților economici 199
20.8.1. Considerații generale privind crearea noului „Sistem de înregistrare contabilă în partidă dublă" aplicat în România 199
20.8.1.1. Concepția metodologică și principalele registre specifice actualului sistem de înregistrare contabilă aplicat în România 200
20.8.1.2. Unele delimitări privind terminologia folosită 203
20.8.2. Particularitățile și cerințele înregistrării contabile cronologice și sistematice a cheltuielilor efective ale agenților economici 208
20.9. Caracterizarea conturilor de cheltuieli și de calculație a costurilor din contabilitatea agenților economici 210
20.9.1. Conținutul economic și funcția contabilă a principalelor conturi de cheltuieli din contabilitatea de gestiune 211
20.9.2. Conținutul economic și funcția contabilă a principalelor conturi de gestiune privind costurile producției obținute și în curs de execuție 214
20.9.3. Unele concluzii privind caracterizarea conturilor de cheltuieli și de costuri din contabilitatea de gestiune și implicațiile lor practice 214
20.9.4. Particularități privind conținutul economic, funcția contabilă, fluxurile informaționale și desfășurarea analitică a conturilor de gestiune care reflectă cheltuielile și costurile din domeniul circulației mărfurilor 218
20.9.5. Necesitatea și posibilitatea perfecționării desfășurării analitice a unor conturi de cheltuieli din contabilitatea financiară 220
20.9.6. Colectarea sau „preluarea" în contabilitatea de gestiune a cheltuielilor neîncorporabile în costuri 221
20.10. Simplificarea – o cerință stringentă a contabilității de gestiune românești 223
20.11. Diviziunea și organizarea muncii în domeniul costurilor 224

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 21 **COLECTAREA CHELTUIELILOR EFECTIVE ALE ÎNTREPRINDERII** 225
21.1. Cadrul monografic general privind colectarea cheltuielilor de producţie şi desfacere efective 225
21.1.1. Metodologia generală de colectare a cheltuielilor de producţie şi de desfacere efective 225
21.1.2. Principalele date monografice privind colectarea cheltuielilor de producţie şi desfacere efective 225
21.1.3. Desfăşurarea analitică a conturilor de cheltuieli din contabilitatea de gestiune 225
21.1.4. Documentele folosite pentru reflectarea cheltuielilor de producţie şi de desfacere efective 227
21.2. Colectarea cheltuielilor cu munca materializată 228
21.3. Colectarea cheltuielilor cu munca vie 233

Capitolul 22 **CALCULAŢIA COSTURILOR EFECTIVE DE PRODUCŢIE** 245
22.1. Calculul şi decontarea costurilor efective ale producţiei auxiliare 245
22.1.1. Repartizarea, pe purtătorii de cheltuieli şi de costuri, a cheltuielilor indirecte ale secţiei auxiliare de întreţinere şi reparaţii 245
22.1.2. Calculul şi decontarea costurilor efective ale livrărilor şi prestaţiilor reciproce dintre secţiile auxiliare de producţie 247
22.1.3. Calculaţia şi decontarea costurilor efective ale livrărilor şi prestaţiilor secţiilor auxiliare către secţiile principale de producţie şi alte sectoare (ferme, şantiere etc.) ale întreprinderii 247
22.2. Repartizarea cheltuielilor indirecte ale secţiilor principale de producţie (fermelor, şantierelor etc.) 247
22.3. Repartizarea cheltuielilor generale de administraţie ale întreprinderii 250
22.4. Repartizarea cheltuielilor de desfacere a produselor 252
22.5. Calculaţia şi decontarea costurilor efective ale producţiei de bază 252
22.5.1. Stabilirea producţiei în curs de execuţie sau neterminată 252
22.5.2. Calculul şi decontarea costurilor efective ale producţiei terminate şi a diferenţelor dintre aceste costuri şi costurile planificate corespunzătoare 254
22.5.2.1. Calculul şi decontarea costurilor efective ale producţiei terminate 254

Partea a VII-a
CONTROLUL ŞI ANALIZA COSTURILOR

Capitolul 23 **CONŢINUTUL ŞI ROLUL, FORMELE ŞI METODELE, ETAPELE, FAZELE ŞI OBIECTIVELE CONTROLULUI ŞI ANALIZEI COSTURILOR** 263
23.1. Conţinutul şi rolul controlului şi analizei costurilor 263
23.2. Formele şi metodele controlului şi analizei costurilor 264
23.3. Etapele, fazele şi obiectivele controlului şi analizei cheltuielilor şi a costurilor de producţie 264

Capitolul 24 **DETERMINAREA ŞI ANALIZA ABATERILOR DE LA COSTURILE PLANIFICATE** 266
24.1. Noţiuni generale privind abaterile de la costurile planificate 266
24.2. Stabilirea pragului de semnificaţie al abaterilor de la costurile planificate 267
24.3. Structura şi modalităţile de determinare a abaterilor de la costurile planificate 267
24.4. Determinarea şi analiza operativă a abaterilor din modificări de norme, preţuri, tarife etc., ale materiilor, materialelor şi salariilor directe 268
24.4.1. Consideraţii generale privind abaterile din modificări de norme, preţuri, tarife etc. ... 268
24.4.2. Determinarea şi analiza operativă a abaterilor din modificări de norme şi preţuri la materii prime şi materiale consumabile directe 268
24.4.3. Determinarea şi analiza operativă a abaterilor din modificarea normelor de muncă şi tarifelor de salarizare directe 270

Scanned with OKEN Scanner

24.5. Determinarea şi analiza operativă a abaterilor de la cheltuielile planificate directe 271
24.5.1. Determinarea şi analiza operativă a abaterilor de la cheltuielile planificate cu materiile prime şi materialele consumabile directe 271
24.5.1.1. Procedeul documentelor primare 271
24.5.1.2. Procedeul debitării sau croirii 273
24.5.1.3. Procedeul inventarierii operative a materiilor şi materialelor rămase neconsumate la locurile de producţie 273
24.5.2. Determinarea şi analiza operativă a abaterilor de la cheltuielile planificate cu salariile directe şi accesoriile acestora 274
24.6. Determinarea şi analiza abaterilor de la cheltuielile indirecte planificate 276

Capitolul 25 **EVIDENŢA OPERATIV – CURENTĂ A ABATERILOR DE LA COSTURILE PLANIFICATE** 278
25.1. Conţinutul, rolul şi organizarea evidenţei operativ-curentă a abaterilor de la costurile planificate 278
25.2. Evidenţa operativ–curentă a abaterilor de la costurile planificate pe cauze 278
25.2.1. Evidenţa operativ–curentă a abaterilor pe cauze la cheltuielile de producţie directe ... 278
25.2.2. Evidenţa operativ–curentă a abaterilor pe cauze la cheltuielile de producţie indirecte 283
25.3. Evidenţa operativ–curentă a abaterilor pe produse la cheltuielile de producţie 283

Capitolul 26 **FINALIZAREA CONTROLULUI ŞI ANALIZEI COSTURILOR** 284
26.1. Identificarea şi raportarea abaterilor excepţionale 284
26.2. Analiza cauzelor abaterilor şi stabilirea răspunderilor 284
26.3. Luarea deciziilor de reglare, exercitarea controlului şi închiderea circuitului informaţional 285
26.4. Punctele sau momentele de întrepătrundere ale controlului şi analizei costurilor cu etapele şi fazele procesului de formare sau calculaţie a costurilor efective 285
26.5. Darea de seamă a abaterilor la costurile de producţie 285

Bibliografie 291

Scanned with OKEN Scanner

Acestă lucrare propune proiectarea unui sistem informațional integrat, prin reconsiderarea critică şi actualizarea întrgului patrimoniu teoretic şi practic al costurilor. Înfăptuirea acestui scop este de neconceput fără prelucrarea automată a informațiilor economice. La rândul ei, prelucrarea respectivă trebuie să fie precedată de reorganizarea sistemului existent, deoarece „Ordinatorul fără o organizare prealabilă riguroasă este o enormă înşelătorie care poate costa intreprinderea, în cel mai rău caz viața acesteia, în cel mai bun caz o împovărare a cheltuielilor sale fără nici o recompensă" (Prof. Paul Lambert). Această reconstrucție a sistemului informațional al costurilor reprezintă obictivul central al lucrării de față, care se bazează pe concepția potrivit căreia *înt. un sistem informațional integrat varietatea informațiilor economice şi diversitartea metodelor, procedeelor şi mijloacelor materiale şi tehnice de prelucrare a acestor informații îşi pierd individualitatea, fiecare dintre aceste părți compoenente căpătând însuşiri noi, conferite de raporturile lor cu celelalte elemente ale sistemului.* În cazul costurilor, acest fenomen are ca domeniu prioritar de manifestare mulțimea metodelor şi procedeelor de organizare, planificare, contabilitate, calculație, control şi analiză a costurilor, indiferent dacă ele sunt clasice, moderne sau contemporane.

ACHIM T. BACIU

EDITURA DACIA

ISBN 973-35-1093-9

Scanned with OKEN Scanner